



UNIVERSITÀ DI PISA

DIPARTIMENTO DI ECONOMIA E MANAGEMENT  
CORSO DI LAUREA IN CONSULENZA PROFESSIONALE ALLE AZIENDE

# **IL GIUDICATO ESTERNO NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

Candidato:

Pierini Federico

Relatore:

Boletto Giulia

ANNO ACCADEMICO 2014/ 2015

# Indice

<b>Capitolo Primo: Il giudicato tributario.....</b>	<b>1</b>
Il valore del giudicato nell'ordinamento costituzionale.....	2
La tesi esposta da Canova .....	3
Il giudicato come principio strumentale all'economicità processuale .....	5
L'articolo 24 della Costituzione.....	7
Il giudicato formale .....	8
Il giudicato sostanziale .....	12
Giudicato interno e giudicato esterno .....	13
 <b>Capitolo Secondo: La sentenza n°13916/2006 della Cassazione.....</b>	<b>15</b>
Rilevabilità del giudicato esterno in Cassazione.....	16
La storica decisione delle Sezioni Unite della Cassazione n° 1873/1962 .....	20
Le teorie costitutive e le teorie dichiarative dell'obbligazione tributaria.....	23
Il vincolo del giudicato nel caso di accertamenti parziali.....	27
Il contrasto interno alla quinta sezione della Corte.....	33
La sentenza a Sezioni Unite della Cassazione n° 13916/2006 .....	39
 <b>Capitolo Terzo: Limiti oggettivi e soggettivi del giudicato esterno tributario.....</b>	<b>48</b>
Limiti soggettivi del giudicato tributario .....	49
La solidarietà tributaria .....	49
I rapporti tra soci e società trasparenti .....	55
Limiti oggettivi del giudicato.....	58
Il giudicato in imposte differenti.....	62

<b>Capitolo Quarto: La Corte di giustizia e l'intangibilità del giudicato tributario.....</b>	<b>68</b>
Il valore del giudicato nelle decisioni della Corte di giustizia europea .....	68
Il caso Lucchini .....	72
Il caso Olimpiclub .....	75
 <b>Conclusioni .....</b>	 <b>82</b>
 <b>Bibliografia.....</b>	 <b>86</b>

## Introduzione

Un'indagine dedicata all'estensione dell'efficacia oggettiva e soggettiva della regiudicata nel diritto tributario ha, al di là dell'astrattezza del titolo, un significato molto concreto. Se si vuole, lo scopo ultimo di una simile indagine consiste nell'accertare se, ed entro quali limiti, sia possibile fondare il ricorso avverso uno degli atti previsti all'articolo 19 del D. Lgs 546/92 su di un solo motivo, e cioè, sull'allegazione della violazione dei limiti oggettivi e soggettivi (nonché, implicitamente, anche temporali) di un precedente giudicato.

Il metro con cui misurare l'efficacia del giudicato è costituito dall'effettività della tutela che il processo, o meglio il risultato finale a cui si perviene tramite esso, è in grado di offrire. Il principio dell'effettività della tutela può essere espresso con la nota formula chiovendiana<sup>1</sup> secondo cui *“il processo deve dare, per quanto è praticamente possibile a chi ha un diritto, tutto quello e proprio quello ch'egli ha diritto di conseguire”* sulla base del diritto sostanziale. I riflessi di tale principio, sotto il profilo dell'articolazione del processo, sono molteplici e non possono essere tutti sintetizzati nel giudicato (e nel modo di ricostruirne gli effetti)<sup>2</sup>. Nella prospettiva del giudicato il principio dell'effettività acquista però un significato particolarmente pregnante che si estrinseca essenzialmente nella pienezza del risultato<sup>3</sup>; e cioè, nella garanzia che l'accertamento suscettibile di acquistare stabilità ed irretrattabilità sia davvero idoneo ad attribuire al vincitore il bene della vita per il cui riconoscimento egli ha agito o resistito in giudizio.

---

<sup>1</sup> Si veda G. CHIOVENDA, *“Dell'azione nascente dal contratto preliminare”* in *Saggi di diritto civile*, I, Roma, 1930, pag. 101 ss.

<sup>2</sup> È chiaro che l'effettività della tutela impone che il processo appresti strumenti idonei anche a contenere la durata delle sue fasi, a garantire il diritto di difesa, ecc.; tutti profili che prescindono dalla efficacia della cosa giudicata.

<sup>3</sup> Si veda B. SASSANI, *“Impugnativa dell'atto e disciplina del rapporto”*, Padova, 1989, pag. 19. Sulla pienezza della tutela si veda S. MENCHINI, *“I limiti oggettivi del giudicato civile”*, Milano, 1987, pag. 281.

In materia tributaria, la questione dei limiti espansivi del giudicato è da sempre un tema altamente dibattuto, soprattutto riguardo all'ultrattività del giudicato cioè la possibilità che la decisione relativa ad un determinato periodo d'imposta possa "fare stato" anche per i periodo d'imposta successivi. A questo profilo si deve aggiungere il tema dei limiti soggetti, ovvero della possibilità che la sentenza pronunciata nei confronti di uno dei condebitori possa esplicare effetti anche nei confronti degli altri condebitori. I temi in verità sono ben altri: dalla rilevanza del giudicato esterno (tributario) per la prima volta in Cassazione, ai casi di estensione dell'accertamento in imposte differenti fino ad arrivare al problema degli accertamenti parziali e della capacità di essi di limitare la successiva attività dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, la rilevanza delle questioni sopra indicate, per molti anni non ha ricevuto interesse a seguito degli interventi del legislatore prima<sup>4</sup>, e delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>5</sup> poi, che ne hanno limitato l'utilizzo fino ad escluderne l'applicabilità.

A partire dal nuovo millennio però, la giurisprudenza della Corte di Cassazione prima ha confermato l'applicabilità dell'istituto in materia tributaria<sup>6</sup> e successivamente, con una importante decisione a Sezioni Unite si è spinta fino ad estenderne i limiti (oggettivi) ben oltre i confini da sempre indicati in materia civile e questo ha riaperto il dibattito e reso nuovamente vivo il tema<sup>7</sup>.

Nel presente lavoro, si è cercato di cogliere i punti essenziali e le problematiche di maggior rilievo sulla questione, seguendo l'evoluzione (anche temporale) che il giudicato esterno tributario ha vissuto negli anni.

---

<sup>4</sup> Con l'introduzione del principio dell'autonomia dei periodi d'imposta. Inizialmente venne inserito normativamente nell'articolo 3 del T.U.II.DD. del 1958.

<sup>5</sup> Sentenza a SSUU della Corte di Cassazione n° 1873 del 1962. Tale decisione sarà trattata ampiamente nei prossimi capitoli.

<sup>6</sup> Sentenze della sezione V della Cassazione n° 10280 del 2000 e n° 8658 del 2001. Le decisioni saranno trattate nel capitolo secondo.

<sup>7</sup> Sentenza a SSUU della Corte di Cassazione n° 13916 del 2006. Trattata nel capitolo secondo.

## Capitolo Primo

### Il giudicato tributario

Con il termine “Giudicato” ovvero “cosa giudicata” si indica quel provvedimento giurisdizionale non più assoggettabile ai mezzi di impugnazione ordinari<sup>1</sup> o perché siano già decorsi i termini per impugnare o perché siano già stati esperiti tutti i mezzi d'impugnazione previsti. L'assegnazione di un valore stabile al giudicato corrisponde innanzitutto all'interesse generale e superiore della giustizia, oltre che a quello preminente delle parti in causa e dà attuazione alla regola del *ne bis in idem*<sup>2</sup> secondo la quale da un lato ogni giudice non può giudicare una lite già definita (funzione negativa del giudicato), e dall'altro lato il giudice di una controversia connessa o logicamente dipendente da un'altra decisione passata in giudicato non può giudicare sui fatti già decisi, ma deve assumere questi fatti come presupposto per la sua decisione (funzione positiva del giudicato).

---

<sup>1</sup> I mezzi ordinari di impugnazione sono quelli non più esperibili in seguito al passaggio in giudicato (formale) della sentenza. Il giudicato formale è disciplinato all'art 324 c.p.c.: “*Si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395*”. Se la sentenza passa in giudicato il suo effetto è quello di obbligare le parti a osservare quanto statuito dal giudice. Si verificano quindi gli effetti del giudicato sostanziale che sono quelli indicati dall'art. 2909 del codice civile: “*L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa*”. La questione sarà comunque ampiamente trattata nei paragrafi successivi di questo capitolo.

<sup>2</sup> La locuzione latina *ne bis in idem*, tradotta letteralmente, significa "non due volte per la medesima cosa". Nel suo significato originario, enuncia un principio giuridico tendente a evitare la duplicazione degli atti che mirano a un medesimo scopo o riguardano il medesimo caso; così, nell'antico diritto processuale romano, affermava che una medesima azione giudiziaria non poteva essere sperimentata una seconda volta, qualunque fosse stato l'esito della prima; analogamente, nel diritto processuale moderno, enuncia il fondamentale principio che non consente, una volta che una causa sia stata definitivamente risolta con sentenza inappellabile, di rinnovarla contro la stessa persona e per lo stesso oggetto.

## **Il valore del giudicato nell'ordinamento costituzionale**

L'istituto del giudicato risulta essere da sempre fonte di contrasti dottrinali: a chi gli attribuisce un mero ruolo strumentale all'economicità processuale<sup>3</sup> si contrappongono coloro che invece gli attribuiscono sia un ruolo sostanziale di tutela dell'individuo sia un'importanza generale e costituzionalmente garantita. Il punto cruciale del dibattito risulta proprio essere l'attribuzione o meno di un valore costituzionale al giudicato, perché una volta confermato, non si potrebbe più dubitare né della sua valenza generale né del suo ruolo sostanziale all'interno dell'ordinamento.

Andando ad affrontare la questione più nel dettaglio, va subito chiarito che non è di ostacolo all'indagine la mancata previsione nel testo della costituzione di un'esplicita disposizione sul giudicato, visto che un principio può assumere rilevanza costituzionale anche attraverso gli strumenti dell'interpretazione. Inizialmente, doveva addirittura essere prevista una disposizione espressa sull'istituto, tant'è che in assemblea costituente<sup>4</sup>, Calamandrei<sup>5</sup> propose di inserire una garanzia esplicita dell'immutabilità della cosa giudicata proprio nella parte relativa al potere giudiziario ed alle sue garanzie. La formula<sup>6</sup> risultava essere addirittura più inflessibile di quella presente attualmente nel codice di procedura civile visto che non consentiva nemmeno l'esperimento dei mezzi straordinari di impugnazione. La previsione venne successivamente modificata e alla fine esclusa dal testo Costituzionale sulla base dell'idea propria dei costituenti che istituti come quelli del giudicato dovessero ritenersi per intero

---

<sup>3</sup> In questo senso si veda Corte Cost., sent. 22 marzo 1971, n. 55, in Foro.it. 1971, I, 824. In dottrina invece si veda l'ampia monografia di L. COMOGLIO, *Il principio di economia processuale*, Padova, I, 1980 e II, 1982.

<sup>4</sup> Sul punto vedi la puntuale ricostruzione degli aspetti rilevanti del dibattito costituente svolta da MATTUCCI, *Giudicato civile e declaratoria d'incostituzionalità*, in *I principi generali del processo comune e i loro adattamenti alle esperienze della giustizia costituzionale* a cura di Bindi, Perini, Pisaneschi, Torino, 2008, 385 e seguenti.

<sup>5</sup> CALAMANDREI PIERO, giurista scrittore e uomo politico italiano fu nominato membro della Consulta nazionale e dell'Assemblea Costituente in rappresentanza del Partito d'Azione.

<sup>6</sup> Nella proposta iniziale di CALAMANDREI la formula era così concepita: «*Il giudicato, contro il quale non siano più esperibili i rimedi giudiziari previsti dalla legge, è immutabile; e non può essere modificato né sospeso nei suoi effetti, neanche dal potere legislativo*».

riservati alla legislazione processuale. In altri termini ritennero che un principio così fortemente consolidato nella legge processuale non potesse mai essere messo in dubbio dallo stesso legislatore.

In dottrina invece la questione risulta tutt'altro che pacifica. Nonostante le tesi maggiormente condivise arrivino a concludere che il giudicato sia un principio cardine dell'ordinamento nonché previsto dalla costituzione, dall'altra parte bisogna dare adito che alcuni studiosi<sup>7</sup> sono fortemente in dissenso con queste teorie, mossi soprattutto dalla preoccupazione che da una costituzionalizzazione del giudicato potrebbero conseguire dei dubbi sulla legittimità dei procedimenti sommari/camerali.

Tre sono le tesi di maggior rilievo in dottrina:

- 1- La tesi che considera il giudicato un principio garantito costituzionalmente sulla base di un'interpretazione estensiva dell'articolo 111 della Cost;
- 2- La teoria che considera il giudicato un mero principio strumentale all'economicità processuale;
- 3- La tesi elaborata più recentemente che assegna valore costituzionale al giudicato attraverso l'attribuzione di una funzione qualitativa all'art 24 della Cost.

### **La tesi esposta da Canova**

La rilevanza costituzionale del principio del giudicato ha trovato nel tempo autorevole riconoscimento e ad essa si è giunti, in primo luogo, sulla base di un'interpretazione estensiva dell'attuale settimo comma dell'articolo 111 della Cost, ossia tramite la previsione che assicura la ricorribilità per cassazione delle “sentenze e dei provvedimenti sulla libertà personale”. Secondo questa tesi,

---

<sup>7</sup> Si veda GRASSO, *I procedimenti camerali e l'oggetto della tutela*, in *Riv. dir. proc.*, 1990, 35 ss.



sviluppata da A. Cerino Canova<sup>8</sup>, la disposizione non svolge solo una funzione nomofilattica ma, assicurando alla parte soccombente o parzialmente soccombente la possibilità di richiedere un giudizio di legittimità, garantisce anche il doppio grado di giurisdizione, identificandolo come quel modello processuale necessario per tutelare le parti in contenzioso. Un processo così strutturato consente però l'esperimento e l'esaurimento delle impugnazioni, ammettendo implicitamente il giudicato formale che, tuttavia, non rappresentando di per sé un valore meritevole di tutela costituzionale, risulta essere strumentale a garantire l'autorità di "cosa giudicata".

L'autore sottolinea come "il provvedimento che definisce una situazione giuridica fra le parti è tutto oppure niente se, rispettivamente, fornito o privo dell'autorità di cosa giudicata"<sup>9</sup>. Affermare che vi è necessaria correlazione fra un'effettività della tutela dei diritti e il giudicato<sup>10</sup>, risulta essere il vero contributo offerto dalla teoria, che però trova un grosso limite nella parte in cui ricollega tale principio all'art 111 della costituzione e in particolare al presupposto che lì dove vi è doppio grado di giudizio vi deve essere giudicato. L'autore infatti non specifica quale sia il fondamento del pensiero per cui solo i provvedimenti impugnabili sono soggetti a passare in cosa giudicata e per questo si prevede derivi dall'assunzione a criterio universale della regola dettata dall'art 324 c.p.c.. Se così fosse, non dovrebbero esistere sentenze che passano in giudicato al termine di un solo grado di giudizio, ma questo non trova conferma nella realtà storica. È sufficiente il riferimento alle sentenze pronunciate dal Consiglio di Stato prima dell'istituzione dei tribunali amministrativi regionali, alle quali la dottrina attribuiva l'idoneità a passare in giudicato; oppure alle sentenze della Corte dei conti e per quelle della Corte costituzionale, che

---

<sup>8</sup> Vedi lo scritto di A. CERINO CANOVA, *La garanzia costituzionale del giudicato civile*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1977, I, 395. La tesi è poi ripresa e completata in A. CERINO CANOVA, *Per la chiarezza delle idee in tema di procedimento camerale e di giurisdizione volontaria*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1987, I, 431.

<sup>9</sup> A. CERINO CANOVA, *La garanzia costituzionale del giudicato*, cit., 428.

<sup>10</sup> Tale affermazione si pone in una linea di continuità con un'autorevole tradizione dottrinale. Si veda, infatti, E. ALLORIO, *Nuove riflessioni critiche in tema di giurisdizione e giudicato*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1957, I, secondo cui la pronuncia sprovvista di autorità di cosa giudicata sarebbe una vicenda meramente platonica.

ugualmente si sono sempre considerate idonee a passare in giudicato anche se non sono previsti mezzi impugnativi.

Per questo la tesi più recente che ricollega all'art 24 della Costituzione il valore costituzionale del giudicato risulta essere sia più condivisibile sia meno soggetta a critiche.

### **Il giudicato come principio strumentale all'economicità processuale**

Gli studiosi che invece negano qualsiasi tipo di valore costituzionale al giudicato, basano le proprie considerazioni innanzitutto sull'evidenza pratica che all'interno del testo costituzionale l'istituto non è disciplinato, e successivamente anche sul fatto che tale principio, avendo un ruolo solo strumentale all'interno dell'ordinamento non può risultare nemmeno implicitamente tutelato dalla costituzione, essendo impossibile anche con ragionamenti complessi e attraverso l'interpretazione, arrivare ad ammetterne la costituzionalizzazione. In particolare alla tesi di Canova, contestano il significato attribuito all'art 111 della costituzione: il doppio grado di giurisdizione, per questa parte della dottrina minoritaria, assicura la sola funzione nomofilattica e l'uniformità degli indirizzi giurisprudenziali. Il giudicato invece, non permettendo di riformare un provvedimento garantisce certamente all'organizzazione statale di diminuire i costi del sistema giurisdizionale, risultando a tutti gli effetti una norma strumentale, ma non garantisce assolutamente gli interessi delle parti in lite, visto che questi sarebbero tutelati maggiormente da processi continuamente rivedibili e modificabili<sup>11</sup>.

Questa tesi si basa sul mito del provvedimento ingiusto; secondo il quale un provvedimento continuamente rivedibile permetterebbe di raggiungere

---

<sup>11</sup> Questa tesi è oggetto di due diverse formulazioni. Da un lato, si ha quella di I. ANDOLINA- G. VIGNERA secondo cui la continua rivedibilità del provvedimento realizza una forma di tutela ottimale solo rispetto ad alcune materie come sulla libertà personale. V. TAVORMINA invece sostiene che la gamma di ipotesi in cui potrebbe aversi l'esclusione del giudicato si presenta molto più ampia e pressoché generalizzata.

progressivamente un risultato connotato da una maggior rispondenza alla realtà sostanziale. Nella realtà però, non è assolutamente dimostrabile che il provvedimento finale di un contenzioso lungo, costoso, e composto da molti gradi di giudizio in più rispetto per esempio ai due gradi di giudizio di merito previsti in campo tributario, assicuri un risultato più equo. Per parlare di provvedimento ingiusto è necessario avere un termine di paragone: solamente conoscendo i fatti concreti e la realtà sostanziale è possibile determinare quale provvedimento è giusto e quale provvedimento non lo è, quale delle parti è meritevole di tutela e quale no. Concretamente però nessun giudice può venire a conoscenza dei fatti se non tramite i mezzi di conoscenza della realtà che sono previsti dal processo stesso, e quindi il qualificare una sentenza come giusta oppure ingiusta risulta impossibile non avendo a disposizione tutti gli elementi necessari per definire, in ogni causa giudiziaria, quale dovrebbe essere il provvedimento giusto<sup>12</sup>. Se allora resta esclusa la possibilità stessa di qualificare la sentenza in termini di giustizia/ ingiustizia, in quanto viene meno l'esistenza del termine di paragone, allora non si capisce perché un numero elevato di processi sulla medesima controversia dovrebbe garantire maggiormente le parti. Quella appena esposta non risulta l'unica critica subita da questa tesi, infatti da quando è stato inserito, all'intero dell'art 111 della costituzione, il principio della ragionevole durata,<sup>13</sup> un processo sempre rivedibile, risulterebbe anche un processo incostituzionale, perché non arriverebbe ad assicurare in tempi "brevi" una conclusione al contenzioso, come espressamente previsto dalla costituzione a partire dal 1999 in poi.

---

<sup>12</sup> Come rileva G. PUGLIESE, in *Giudicato civile (diritto vigente)*, in *Enc. Dir.*, XVIII, MILANO 1969, 827: "la vera situazione giuridica oggetto del giudicato non è sicuramente conoscibile all'infuori di esso per cui manca la possibilità, almeno giuridica, e di solito anche pratica, di dimostrare in modo obbiettivo l'ingiustizia del giudicato".

<sup>13</sup> Quello della «durata ragionevole del processo» è uno dei più rilevanti principi processuali presenti nella nostra Carta costituzionale. Tale principio ha trovato una prima affermazione nell'ordinamento italiano con la ratifica della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (Legge 4 agosto 1955 n. 848), che lo consacra nell'art. 6: «ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. Ma è assurdo ad esplicita affermazione in Costituzione con la Legge costituzionale 22 novembre 1999, n. 2, che lo ha espressamente inserito nell'art. 111, alla fine del 2° comma: «la legge ne assicura la ragionevole durata».

## **L'articolo 24 della Costituzione**

La tesi che ricollega il valore costituzionale del giudicato al significato da attribuire all'art 24 della costituzione risulta essere quella che ottiene maggiori consensi in dottrina.<sup>14</sup> La base di questa tesi è data dall'idea che l'art 24 della costituzione contenga anche una garanzia qualitativa<sup>15</sup> da individuare nell'effettività del risultato che solo il giudicato può arrivare a garantire.

Nella ricostruzione del significato dell'articolo 24 offerta da Comoglio<sup>16</sup> vengono individuati quattro diversi tipi di garanzia: quella soggettiva (che attiene all'eguaglianza nell'accesso alle corti), quella tecnica (che si concreta nell'attribuzione alle parti di concreti mezzi processuali per influire sul convincimento del giudice) quella oggettiva (costituita dall'adeguamento del tipo di tutela alla natura della situazione individuale tutelata) e quella qualitativa (rappresentata dalla qualità effettiva del risultato conseguibile). È proprio dall'affermazione dell'esistenza di una garanzia qualitativa che si sposta il baricentro: se non viene condivisa l'articolo viene interpretato come mero diritto di accesso alle corti per lo svolgimento dei poteri e delle facoltà necessari per conseguire la tutela<sup>17</sup>; se invece si ritiene che l'articolo 24 assicuri anche una garanzia qualitativa si perviene ad un'interpretazione finalistica secondo la quale una volta raggiunto in riconoscimento del diritto questo debba rimanere protetto dalla definitività e stabilità assicurate dalla cosa giudicata.

Visto però quanto sostenuto dalla Corte Costituzionale in materia di tutela cautelare, risulta oramai ineludibile l'interpretazione finalistica: la corte infatti ha più volte ricavato dall'art 24 Cost. non solo il riconoscimento del principio per

---

<sup>14</sup> La tesi è trattata ampiamente e dettagliatamente da FRANSONI, in *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.

<sup>15</sup> L. P. COMOGLIO, *giurisdizione e processo nel quadro delle garanzie costituzionali*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1994.

<sup>16</sup> COMOGLIO nei suoi scritti, pur ribadendo che l'art 24 della costituzione fissa solo un livello minimo di garanzia, sottolinea, in particolare, la valenza finalistica della garanzia in esso contenuta.

<sup>17</sup> Questa risulta essere l'interpretazione data all'art 24 dalla parte minoritaria della dottrina che non considera il giudicato un valore costituzionalmente garantito.

cui il tempo del processo non deve andare a danno della parte che ha ragione, ma anche quello ben più pregnante, per cui il processo deve dare per quanto possibile tutto quello e proprio quello che ha diritto di ottenere sulla base del diritto sostanziale.

Se così non fosse la costituzione garantirebbe un diritto strumentale e mediale quale l'accesso alle corti, senza poi tutelare e assicurare il diritto finale stesso per cui si è richiesta la tutela. Oltremodo, il complesso dei principi costituzionali, e l'art 24 in particolare, impone non solo e non tanto che a ciascuno sia attribuito un diritto con quel determinato contenuto, quanto che esso, nel suo esplicarsi concreto, possieda la massima pienezza di effetti.

## **Il giudicato formale**

Il giudicato formale è disciplinato nel codice di procedura civile all'articolo 324. Esso afferma che si intende “passata in giudicato” la decisione del giudice che non è più soggetta a taluni mezzi di impugnazione, e ciò, alternativamente, o perché si è perso il potere di proporli a causa del decorso del termine<sup>18</sup>, oppure perché tali mezzi sono già stati esperiti.

In seguito al passaggio in giudicato, la sentenza acquista una stabilità e un'immutabilità molto elevata<sup>19</sup>, infatti può essere messa in discussione solo ed esclusivamente con quei mezzi impugnatori detti straordinari che risultano azionabili solo al ricorrere di alcune circostanze eccezionali espressamente previste dalla legge.

---

<sup>18</sup> La possibilità di impugnare le sentenze emesse dai giudici tributari è soggetta a termini perentori, trascorsi i quali la sentenza passa in giudicato (articolo 51, primo comma, D lgs 546/1992). Il termine per opporsi alle sentenze della Commissioni tributarie provinciali e regionale e, comunque, per proporre la revocazione ordinaria, è di sessanta giorni (cosiddetto termine breve). Di contro, se nessuna delle parti provvede alla notifica della sentenza, si applica - per l'espresso richiamo di cui all'articolo 38, comma 3, del D lgs 546/1992 - la disposizione contenuta nell'articolo 327 del c.p.c., che prevede un termine di impugnazione di sei mesi (termine lungo). In precedenza era un anno ma la legge del 18 giugno 2009, n. 69 ha dimezzato il termine.

<sup>19</sup> Come sostiene LIETMAN la proposizione delle impugnazioni straordinarie risulta essere “*altamente improbabile*” e la stabilità della cosa giudicata “*molto molto alta*”.

All'interno del processo tributario, e in particolare nel D. lgs 546/92, non è prevista nessuna disposizione simile a quella appena descritta di natura processualcivilistica, però al comma secondo dell' Art 1 del D. lgs 546/92 è stabilito che “ i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili le norme del codice di procedura civile”. Se da una parte questa norma configura il processo civile come l'indiscusso modello di riferimento a cui si ispira il nuovo contenzioso tributario<sup>20</sup>, è anche vero dall'altra parte, che pone due condizioni di applicabilità:

- la necessità di colmare un vuoto normativo;
- la compatibilità della norma civile con i principi, le regole e le caratteristiche proprie del processo tributario.

Questo preventivo vaglio di compatibilità ha comportato, e comporta ancora oggi, grossi problemi interpretativi dettati principalmente dalla difficoltà a cui si va incontro nel cercare di comprendere i motivi che hanno spinto il legislatore a non disciplinare, all'interno del d lgs 546/92, istituti invece presenti nel processo civile; riguardo a molte questioni infatti risulta complicato interpretare il volere del legislatore e arrivare a capire in maniera univoca, se un vuoto normativo deve essere colmato (a norma dell'articolo 1 comma secondo) con l'applicazione delle regole di procedura civile, oppure se l'esclusione totale o parziale di alcuni istituti risulta dettata dalla volontà diretta (del legislatore stesso) di escluderne l'applicazione in materia tributaria<sup>21 22</sup>.

---

<sup>20</sup> BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*.

<sup>21</sup> Come sostenuto da F.B:FERRARA-B.BELLE', in *Diritto tributario processuale*, IV edizione, 2011: “Delicato si rivela talvolta, per il giudice, stabilire se esiste o non una lacuna soprattutto rispetto ai fenomeni disciplinati per il processo tributario in termini parzialmente difformi ovvero con un'estensione applicativa minore di quella propria della norma del processo civile. Pervenire ad una soluzione, come si può agevolmente comprendere, non è sempre facile e si rivela ancora più complesso nei casi di previsioni espresse con contenuto parzialmente difforme a quello delle corrispondenti norme del codice di rito. Quando invece la disciplina manca del tutto la questione si pone solo in termini di compatibilità. A tal proposito, ricordo che circa l'accertamento della compatibilità la Corte di Cassazione ha affermato (16/1/1986 N° 210) che, in primo luogo, l'indagine deve tendere ad accertare se, nel processo tributario, si possa configurare una situazione avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni corrispondenti e, in secondo luogo, se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell'ordinamento tributario in generale. Di conseguenza, il giudizio di compatibilità avrà esito positivo solo quando l'applicazione della norma richiamata non comporti una disarmonia non giustificata”.

Sulla questione del giudicato formale invece i potenziali dubbi sull'applicabilità o meno anche nel processo tributario risultano risolti dal legislatore stesso, che ha previsto espressamente all'articolo 49 del D. lgs del 546/92 un richiamo specifico alle regole e alle norme sulle impugnazioni in generale del c.p.c..

L'art 49 del decreto infatti, prevedendo una diretta applicazione nel processo tributario di tutte le disposizioni contenute nel titolo terzo del capo primo del secondo libro del codice di procedura civile<sup>23</sup> (tra cui l'articolo 324), ad eccezione dell'articolo 337<sup>24</sup> e di quelle espressamente derogate nel decreto stesso<sup>25</sup>, non dà adito a interpretazioni differenti: o la singola norma è derogata, oppure risulta applicabile, senza che sia necessario alcun preventivo vaglio di compatibilità come previsto dall'art 1.

Passando invece ad analizzare l'istituto, dal momento in cui una decisione del giudice tributario passa in giudicato formalmente, non risultano più esperibili i mezzi ordinari di impugnazione quindi "l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395"<sup>26</sup>.

Visto che nel D. lgs 546/92 risulta escluso il regolamento di competenza (art 5 comma 4) e sono previsti dall'art 50 come mezzi impugnatori solo l'appello, il

---

<sup>22</sup> Si pensi alla questione sull'applicabilità o meno della tutela cautelare in giudizio di appello. La tutela cautelare è prevista espressamente all'articolo 47 del D lgs 546/92 solo in commissione provinciale, per questo vi sono dubbi sulla sua proponibilità in appello. Se da una parte il comma secondo dell'articolo 1 permette di applicare le regole di procedura civile e quindi di colmare il vuoto normativo con le regole del codice di rito, dall'altra parte da una interpretazione letterale dell'articolo (che parla di "commissione provinciale" e di "sentenza di primo grado") sembrerebbe esclusa per scelta volontaria del legislatore.

<sup>23</sup> Riguarda tutti gli articoli dal 323 al 338 (compresi) del codice di procedura civile.

<sup>24</sup> Dall'esclusione espressa dell'articolo 337 c.p.c., si è ritenuto discendesse l'impossibilità di sospendere l'efficacia esecutiva delle sentenze oggetto di impugnazione. A seguito della sentenza della Corte di Cassazione del 17 giugno 2010 n° 217 la questione risulta adesso quantomeno dubbia. Vedi F.B:FERRARA-B.BELLE', *Diritto tributario processuale*, IV edizione, 2011 pag 151-154; e ancora pag 163-166.

<sup>25</sup> L'articolo 324 c.p.c. si applica anche al processo tributario non essendo prevista nessuna deroga espressa. Gli articoli sulle impugnazioni in generale non applicabili sono l'articolo 323 c.p.c. sui mezzi di impugnazione (derogato dall'articolo 50 del D. lgs 546/92); gli articoli 325 e 326 c.p.c. che disciplinano rispettivamente i termini di impugnazione e l loro decorrenza (derogati dall'articolo 51 D. lgs 546/92); l'articolo 330 c.p.c. che regola il luogo della notificazione (derogato dall'articolo 17 D. lgs 546/92).

<sup>26</sup> Per un'analisi dettagliata sui mezzi ordinari di impugnazione vedi F. P. LUISO, *Diritto processuale civile*, 2009; F. P. LUISO-R. VACCARELLA, *Le impugnazioni civili*, 2013; A. G. DIANA-D. A. GERARDO, *I mezzi di impugnazione dopo la riforma del processo civile*, 2010.

ricorso per cassazione e la revocazione, la sentenza ormai definitiva può essere impugnata esclusivamente e tassativamente per i motivi di cui ai numeri 1-2-3-6 dell'art 395 del c.p.c., ossia:

- dolo di una delle parti in danno dell'altra (n 1 art 395 c.p.c.): per assurgere a motivo di revocazione il comportamento doloso deve avere avuto influenza decisiva ai fini della soluzione della causa;
- prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza, oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza (n 2 art 395 c.p.c.) : la prova della falsità deve esistere al momento della proposizione della domanda di revocazione, pena l'inammissibilità della stessa. La prova rivelatasi falsa deve avere influito sulla decisione impugnata; deve, cioè, essere stata decisiva ai fini dell'orientamento del giudice, ovvero aver concorso alla pronuncia;
- rinvenimento di documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario (n 3 art 395 c.p.c.): è necessario che si tratti di documenti esistenti al momento del processo e dotati di efficacia decisiva nella formazione del convincimento del giudice, ossia tali che se conosciuti da quest'ultimo avrebbero potuto condurre ad una diversa decisione;
- dolo del giudice accertato con sentenza passata in giudicato (n 6 art 395 c.p.c.): in presenza di sentenza passata in giudicato che abbia accertato il dolo del giudice, la revocazione consegue automaticamente senza necessità di avere alcuna ulteriore verifica.



## Il giudicato sostanziale

Sopraggiunta la cosa giudicata formale, si manifestano poi contestualmente gli effetti della cosiddetta cosa giudicata sostanziale, che sono quelli indicati dall'art. 2909 del codice civile: "L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa"<sup>27</sup>.

L'art 2909 c.c. definisce il contenuto oggettivo e i limiti soggettivi della decisione giurisdizionale definitiva, mentre l'art 324 c.p.c. si limita a definire il momento in cui essi divengono tendenzialmente immutabili.

Il giudicato sostanziale però, essendo disciplinato all'interno del codice civile, non risulta applicabile al processo tributario attraverso il richiamo dettato all'articolo 1 comma secondo del lgs 546/92 (che rinvia alle sole regole del codice di procedura civile), e non essendo prevista nessuna norma specifica dovrebbe risultare escluso<sup>28</sup>. In realtà l'opinione prevalente<sup>29</sup> riguardo alle due forme di giudicato (formale e sostanziale), è che non si tratti di fenomeni diversi, ma di due aspetti dello stesso fenomeno costituito dall'incontrovertibilità della sentenza e dall'immutabilità dei suoi effetti e risultano per questo applicabili anche al processo tributario, visto che sono regole generali ordinatrici del processo<sup>30</sup>. Non tutti i provvedimenti dei giudici tributari però sono idonei a passare in giudicato sostanziale: la sentenza che si pronuncia esclusivamente su questioni di rito (come l'inammissibilità) non produce, sul rapporto tributario, un accertamento con la forza obbligatoria della cosa giudicata. In tali casi, il giudicato ha una forza vincolante solo endoprocessuale, come statuito dalla Commissione tributaria centrale: *"Il giudicato sulle sentenze a contenuto formale non ha attitudine ad esplicare effetti al di fuori del processo stesso, per cui non è*

---

<sup>27</sup> Il giudicato sostanziale ha l'effetto di obbligare le parti, i loro eredi e aventi causa a conformarsi alla sentenza così come incontrovertibilmente accertata dal giudice.

<sup>28</sup> Per una trattazione completa G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, 2001.

<sup>29</sup> In dottrina ricordiamo: LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, 2007; C. MANDRIOLI-A. CARRATTA, *Corso di diritto processuale civile*, 2012.

<sup>30</sup> In questa direzione vedi Cassazione Civile, sezione 19, 23 settembre 1986, n° 7572.

*possibile invocare il principio dettato dall'articolo 2909 c.c.. L'autorità di cosa giudicata invero compete solo alle sentenze di merito e cioè, a quelle con cui si accoglie o si rigetta una domanda di parte, mentre le sentenze di rito hanno efficacia solo endoprocessuale, poiché vincolano solamente il giudice dello stesso processo"* (Commissione tributaria centrale, sezione VIII, 13/1/2004, n° 101).

### **Giudicato interno e giudicato esterno**

Ogni volta che una decisione di merito passa in giudicato, diventa incontrovertibile e risulta vincolante nei rapporti tra le parti (e i loro eredi), risultando essere un'affermazione indiscutibile di una volontà di legge, che riconosce o disconosce un bene della vita. Il giudicato (sostanziale) fissando la regola nel caso concreto, non può esaurire i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato, e per questo se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva anche in giudizi successivi.

In giurisprudenza è diffusa la distinzione tra giudicato interno e giudicato esterno. La nozione di giudicato interno si riferisce a statuizioni relative a diritti, meri fatti o a questioni di rito formatesi durante uno stesso processo ancora in corso di svolgimento, rispetto alle quali il giudice (dello stesso grado o del grado successivo) non è più tenuto a rivalutare la questione, ma solo ad adeguarsi a quanto accertato e risolto. Per giudicato esterno, invece, si intende quella pronuncia adottata in un diverso processo tra le stesse parti che incide però sul medesimo rapporto giuridico oggetto di controversia, ovvero attiene a questioni di fatto o di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause.

Per molti anni la dottrina prevalente e la giurisprudenza<sup>31</sup> hanno negato l'applicabilità del giudicato esterno in materia tributaria a causa di alcune

---

<sup>31</sup> In giurisprudenza si veda la Sentenza a Sezioni Unite della Cassazione n° 1873/1962.

peculiarità che differenziano da sempre tale processo da quello civile. In primis, vi era la considerazione che l'oggetto del processo fosse esclusivamente l'annullamento dell'atto e mai la questione di merito, l'unica idonea a fare stato anche in successivi giudizi; in secondo luogo il quadro degli effetti del giudicato si presenta molto nitido quando si tratta di applicare l'art 2909 c.c. al giudizio di accertamento vero e proprio, al contrario le conclusioni appaiono più sfumate allorquando tale disposizione deve essere applicata ai giudizi con struttura impugnatoria o di accertamento negativo, come per l'appunto nel processo tributario<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> La questione sarà oggetto di specifica trattazione nel capitolo successivo, si veda Cap II, Paragrafo 1,3.

## Capitolo Secondo

### La sentenza n° 13916/2006 della Cassazione

Per andare ad analizzare dettagliatamente la questione dell'applicabilità del giudicato esterno nel processo tributario, è necessario da subito concentrarsi sulla sentenza a Sezioni Unite della Cassazione n° 13916/2006<sup>33</sup> visto che rappresenta sia un punto di partenza che un punto di arrivo. La Corte, in questa pronunzia, prendendo una posizione chiara a favore dell'ultrattività del giudicato anche in campo tributario e precisando inoltre che il principio dell'autonomia dei periodi di imposta non è da ostacolo all'utilizzo di tale istituto, risolve i contrasti prevalentemente giurisprudenziali avuti in passato e per questo la decisione può essere vista come un punto di arrivo. Dall'altro lato però, grazie all'importanza pratica derivante dalla sicura applicabilità del giudicato tributario, la sentenza può essere considerata come un punto di partenza. Dal 2006 in poi infatti, la dottrina ma soprattutto la giurisprudenza ha cercato e sta cercato ancora oggi, analizzando e verificando le problematiche applicative nei vari casi concreti, di delineare meglio i limiti oggettivi e soggettivi entro i quali tale istituto risulta applicabile.

In questo capitolo analizzeremo sia l'evoluzione storica e l'acceso contrasto che ha reso necessario un intervento a Sezioni Unite della Corte, sia la successiva pronunzia presa al riguardo, mentre nel capitolo successivo concentreremo l'analisi sulle conseguenze che tale sentenza ha comportato.

---

<sup>33</sup> La sentenza è ampiamente trattata da E. MANZON, *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del giusto processo: lo swing-over della Cassazione*, in *Corr. Giur.*, 2006, 12.

## **Rilevabilità del giudicato esterno in Cassazione**

Nella sentenza a Sezioni Unite n° 13916/2006 la Cassazione affronta e risolve due temi che fino ad allora erano stati oggetto di conflitti interni alla corte. Il primo, di portata generalissima, riguardava la possibilità o meno di far valere per la prima volta in Cassazione il giudicato formatosi in altro processo dopo la conclusione del giudizio di secondo grado. Il secondo, più specifico ma di maggiore importanza, riguardava i limiti oggettivi del giudicato tributario. Le Sezioni Unite nell'esaminare e risolvere le due situazioni di contrasto ha seguito un ordine preciso visto che una soluzione positiva sulla prima questione sarebbe stata necessaria affinché venisse analizzata anche l'altra. Anche noi tratteremo separatamente e con il medesimo ordine le due questioni.

Sul problema della rilevabilità o meno del giudicato esterno in Cassazione, si deve innanzitutto ricordare la sentenza a Sezioni Unite della Corte n° 226/2001<sup>34</sup>. Prima di essa la Corte riteneva l'eccezione del giudicato esterno annoverabile tra le eccezioni in senso stretto, rilevabile esclusivamente nel corso del giudizio di merito<sup>35</sup> (non per la prima volta in cassazione) e previa istanza della parte interessata<sup>36</sup>, art 112 c.p.c.. Quindi una volta maturate le preclusioni senza che la parte avesse eccepito formalmente il giudicato esterno, il giudice avrebbe dovuto procedere ad emanare una pronuncia senza il vincolo dettato dal principio del *ne bis in idem*. Al contrario il giudicato interno, considerato un'eccezione in senso lato, risultava rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, quindi anche per la prima volta in cassazione<sup>37</sup>.

Questa differenza trovava il proprio fondamento giuridico nella circostanza che il giudicato esterno non sarebbe stato rilevabile d'ufficio in quanto, essendo sorto

---

<sup>34</sup> Vedi *Preclusioni processuali e giudicato esterno: verso un disimpegno della Cassazione dalla teorica dell'“eccezione”?*, in *Corr. Giur.*, 2001, n°11, 1462.

<sup>35</sup> Vedi Cassazione n°4784 del 13/04/2000, Cassazione n°9401 del 06/09/1999.

<sup>36</sup> Vedi Cassazione n° 12528 del 22/09/2000, Cassazione n°1370 del 08/02/2000.

<sup>37</sup> Vedi Cassazione n° 15950 del 19/12/2000 oppure Cassazione n°4094 del 05/04/1993.

al di fuori del processo, operava esclusivamente nell'interesse delle parti private che avessero ottenuto in separata sede il riconoscimento a proprio vantaggio di un bene controverso<sup>38</sup>.

In dottrina veniva invece sostenuto l'esatto contrario<sup>39</sup>. L'impossibilità di individuare alcun elemento distintivo tra l'autorità del giudicato esterno e quella del giudicato interno, dava adito a un'uniformità di trattamento dei due istituti e per questo entrambi erano considerati un'eccezione in senso lato, rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del processo<sup>40</sup>.

Con la sentenza SSUU n° 226/2001 la Cassazione condivise il parere dottrinale, in controtendenza rispetto alle decisioni passate prese dalla Corte.

Nella motivazione venne chiarito che :

- i. L'articolo 112 c.p.c. deve essere interpretato quale norma di chiusura del sistema, riguardante esclusivamente le ipotesi in cui il legislatore abbia inteso subordinare espressamente la rilevabilità dell'eccezione alla autonoma iniziativa della parte interessata. In difetto di tale manifestazione di volontà del legislatore (come nel caso del giudicato esterno) non può che operare il generale principio della rilevabilità d'ufficio delle eccezioni<sup>41</sup>. Oltretutto, non vi sono motivi per trattare diversamente il giudicato interno da quello esterno, visto che entrambi godono della medesima autorità, e cioè di quella di cui all'articolo 2909 c.c.. Tale norma ha la funzione primaria di eliminazione delle incertezze assicurando la stabilità delle decisioni e tali valori non sono riconosciuti

---

<sup>38</sup> La giurisprudenza tradizionale operava una precisa distinzione a seconda della sede giuridica in cui era avvenuto il passaggio in giudicato della sentenza.

<sup>39</sup> La dottrina prevalente considerava il giudicato esterno, al pari di quello interno, un'eccezione in senso lato. Al contrario, in senso favorevole alla necessità di un'espressa eccezione di parte CIFO BONACCORSO, *Il giudicato civile*, Jovene, 1955, 145 ss; SATTA, *Commento al c.p.c.*, Giuffrè, 1957, 2 e 30.

<sup>40</sup> LIEBMAN, *Sulla rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di cosa giudicata*, in *Riv. Trim. dir. proc. Civ.*, 1947, 359 ss.

<sup>41</sup> ORIANI, *Voce "eccezione"*, nel *Digesto IV edizione, Disc. Priv. Sez. civ.*, VII, Utet, 1991, 266ss. GRASSO, *La pronuncia d'ufficio*, Giuffrè, 1967, I, 324.

solo nell'interesse specifico del singolo soggetto, ma nell'interesse pubblico e quindi sono rilevabili d'ufficio.

- ii. Il fatto empirico dimostra che per un giudice è estremamente semplice venire a conoscenza di un giudicato interno, perché essendosi formato nel medesimo processo non potrà non risultare dal fascicolo della causa, e per questo la sua conoscibilità non richiede nessun allegazione di parte, cosa che invece risulta necessaria, spesso, per permettere ad un giudice di venire a sapere di un giudicato esterno sulla questione. Questo però non è sufficiente affinché l'eccezione del giudicato esterno venga considerata un'eccezione in senso stretto: è importante solo che il giudice sia messo nella condizione di conoscere il giudicato. Visto che l'attività di allegazione deve necessariamente essere esercitata nel corso dei gradi di giudizio di merito, stante il divieto di proposizione di questioni nuove in Cassazione, la Corte ha affermato che il giudicato esterno può essere dedotto in ogni momento dei due gradi di giudizio di merito, mentre la rilevanza di esso può essere validamente esercitata anche nel corso del giudizio di legittimità con la conseguenza che *“in mancanza di pronuncia (da parte del giudice di merito) o nell'ipotesi in cui il giudice abbia affermato la tardività dell'allegazione - e la relativa pronuncia sia stata impugnata – il giudice di legittimità accerta l'esistenza e la portata del giudicato con cognizione piena che si estende al diretto riesame degli atti del processo ed alla diretta valutazione ed interpretazione degli atti processuali, mediante indagini ed accertamenti, anche di fatto, indipendentemente dall'interpretazione data al riguardo dal giudice del merito”*.

Dopo il 2001 la giurisprudenza della Corte si suddivise tra due orientamenti: uno favorevole a ulteriori passi in avanti e uno invece più prudente. Nel primo senso si pose per esempio la sentenza n° 16376/2003 della Sezione Lavoro della Corte<sup>42</sup>, che ha ritenuto, nel caso in cui il giudicato esterno si venisse a formare

---

<sup>42</sup> Nella solita prospettiva si pose la sentenza della Cassazione n° 19772 del 2003 e la n° 360 del 2006.

dopo l'esaurimento dei gradi di merito, del tutto lecita la produzione del relativo documento anche per la prima volta in Cassazione, nonostante l'articolo 372 c.p.c. ne decreti il divieto. Alla base di tale convinzione stava il fatto che l'eventuale contrasto tra le due pronunzie, avrebbe potuto rappresentare un vizio revocatorio, dettato dall'incompatibilità con i principi sanciti agli articoli 111 e 24 della Costituzione.

Agli antipodi si pose la sentenza n° 11731/2003<sup>43</sup> della prima sezione che sulla medesima questione statuì che *“la limitazione stabilita dall'articolo 372 c.p.c. è intrinseca alla struttura del giudizio di legittimità e, dunque, non superabile”*.

Per risolvere il conflitto interno ed indicare un indirizzo unitario da seguire in futuro viene richiesto un intervento a Sezioni Unite della Cassazione, ed è a questo punto che arriviamo alla pronunzia oggetto di trattazione.

Nella sentenza n° 13916/2006 SSUU la corte condivide il primo orientamento precisando che : *“il giudicato esterno è rilevabile d'ufficio in cassazione non solo quando emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata”*.

Nonostante quanto stabilito all'articolo 372 c.p.c. *“non sono legittimamente perseguibili linee interpretative, che diano rilievo a formalismi superflui che possano ostacolare soluzioni maggiormente congrue all'obbiettivo della ragionevole durata”*.

Quanto stabilito risulta ancor più giusto e ragionevole se si pensa che nel caso opposto il giudice di legittima, non uniformandosi alla decisione passata in giudicato, violerebbe il principio del *ne bis in idem* e questo comporterebbe (potenzialmente) per la sentenza, di essere *inutiliter data*.

Inoltre, la rilevabilità in Cassazione del giudicato esterno formatosi successivamente ai gradi di merito non è neanche ostacolato dall'articolo 372 c.p.c. visto che:

---

<sup>43</sup> Nella solita prospettiva si pose la sentenza n° 13854 del 2004.



- Il divieto assoluto di presentazione di nuovi documenti vale esclusivamente per quelli che potevano essere presentati nel grado di merito e non lo sono stati<sup>44</sup>;
- La Corte già nella sentenza 226/2001 SS.UU., aveva affermato che il giudicato, in quanto espressione della regola *iuris* nel caso concreto, è assimilabile agli atti normativi, e la produzione per la prima volta in Cassazione di atti a contenuto normativo è stata tradizionalmente considerata possibile<sup>45</sup>.

Risolta affermativamente la questione sulla rilevabilità in sede di legittimità del giudicato esterno formatosi successivamente alla conclusione del giudizio di merito, la corte si è occupata dei limiti di efficacia del giudicato esterno in materia tributaria.

### **La storica decisione delle Sezioni Unite della Cassazione n° 1873/1962**

Il dibattito sull'applicabilità o meno del giudicato esterno in materia tributaria è stato per molti anni sopito a seguito della sentenza a Sezioni Unite della Cassazione n°1873/1962<sup>46</sup>. Con questa storica decisione, la Corte statuí che il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta doveva considerarsi un limite invalicabile all'efficacia oggettiva del giudicato esterno tributario, affermando che *“mai tale efficacia poteva estendersi da un'annualità all'altra, da un atto impositivo all'altro”*.

In verità, l'affermazione dell'autonomia delle obbligazioni d'imposta relative a periodi diversi, se intesa letteralmente, implica solo che nessuna di esse si pone

---

<sup>44</sup> La documentazione comprovante la formazione del giudicato esterno non può rientrare nella suddetta categoria di documenti.

<sup>45</sup> Vedi Cassazione n° 4823/2000, 1102/1981, 442/1979.

<sup>46</sup> Vedi MAGNANI, *I limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1962, 432 ss.

rispetto alle altre in un rapporto di pregiudizialità-dipendenza; ciò, tuttavia, non esclude in alcun modo che le diverse e autonome obbligazioni possano risultare pregiudicate da autonomi effetti di un medesimo fatto o un medesimo rapporto. Affinché due obbligazioni successive siano considerabili autonome non è necessario riconoscere ad ogni fatto o elemento una competenza esclusivamente annuale, o meglio, se anche si riconoscesse a un fatto o a una questione efficacia per un arco temporale che va oltre l'annualità fiscale, tale peculiarità non limita o inibisce in nessun modo la validità del principio dell'autonomia tra i periodi d'imposta<sup>47</sup>.

Per pervenire a questo risultato la formula in esame deve implicare qualcosa in più e di diverso, e infatti la definizione che la dottrina ha offerto in passato di questo principio va ben oltre la pura e semplice affermazione dell'autonomia come sopra delineata.

Secondo A. D. Giannini<sup>48</sup> l'autonomia consisteva nel fatto che anche il tempo era un elemento integrante della fattispecie, con la conseguenza (posta in rilievo dallo stesso Giannini) che ogni distinzione fra imposte periodiche e imposte istantanee sfumava fino ad annullarsi. La definizione proposta risolveva il carattere della periodicità in un modo di essere della fattispecie e non dell'effetto, infatti nel pensiero dell'autore, la periodicità era da ricondurre esclusivamente ad una particolare modalità applicativa dell'imposta, consistente, secondo la disciplina dell'epoca, nel suo *"rinnovarsi automaticamente di periodo in periodo"*. Se ne dovrebbe conseguire che una volta venuta meno, come di fatto è stato, quella modalità applicativa, le imposte dirette avrebbero perso il carattere della periodicità. Inoltre, ed è questo che ci preme sottolineare, questa definizione non sembra neanche del tutto idonea a negare l'ultrattività del giudicato. Anche ammettendo che le obbligazioni, pur essendo autonome, siano suscettibili di rinnovarsi automaticamente, Giannini non risolveva il problema

---

<sup>47</sup> L'argomento è trattato in modo esauriente da G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, GIUFFRÈ, 2001, 273 ss.

<sup>48</sup> Si veda A. D. GIANNINI, *Circa i limiti oggettivi della cosa giudicata in materia tributaria*, in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1944, 13.

attinente all'individuazione della causa di questa reiterazione, non potendosi escludere che questo effetto corrisponda ad un particolare "rapporto di durata". Questo aprirebbe la strada alle conclusioni che con questa definizione si sarebbero volute negare.

Un'altra definizione del principio dell'autonomia dei periodi d'imposta è stata offerta da E. Vanoni<sup>49</sup> secondo cui l'autonomia si sarebbe manifestata nella circostanza che i fatti verificatosi nel corso di un periodo non avrebbero avuto alcun rilievo ai fini dell'esistenza e quantificazione dell'obbligazione di un altro periodo. In questa diversa prospettiva l'autonomia dei periodi d'imposta viene meno ogni qual volta i fatti verificatosi nei precedenti periodi abbiano rilievo anche rispetto ai periodi successivi. Lo stesso Vanoni, effettivamente, ammetteva che il principio risultava derogato dall'introduzione della facoltà di portare le perdite subite in un dato periodo d'imposta in diminuzione della base imponibile del periodo seguente. Al tempo in cui scriveva Vanoni però, questa era l'unica eccezione e come tale poteva essere considerata una deroga, anche se rilevante, a un principio pur sempre fermo.

La decisione a Sezioni Unite n° 1873/1962 arriva proprio in un momento in cui tali teorie risultavano avere elevati consensi sia in dottrina che in giurisprudenza. Infatti, anch'essa, considerando l'autonomia dei periodi d'imposta come uno "*scoglio insormontabile all'applicabilità del giudicato esterno tributario*", attribuisce a tale principio un significato molto più generico di quanto si possa attribuirgli da un'interpretazione letterale.

Riguardo invece alla diversa problematica della capacità espansiva del giudicato nel medesimo periodo d'imposta, che non poteva essere risolto utilizzando la medesima "arma"<sup>50</sup>, la Corte ha affermato comunque la totale inapplicabilità dell'istituto, concludendo sbrigativamente e senza adeguate spiegazioni che "*mai la sua efficacia si sarebbe potuta estendere da un atto impositivo ad un altro*".

---

<sup>49</sup> Si veda E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962.

<sup>50</sup> Il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta infatti non può limitare in alcun modo l'applicabilità del giudicato esterno nel medesimo periodo fiscale.

Il motivo di ciò è da ricercare più che altro in un'altra questione critica e altamente dibattuta da sempre: quale sia l'oggetto del processo tributario. Storicamente lo scontro è tra teorie dichiarative (che considerano oggetto del processo tributario il merito della questione) e teorie costitutive dell'obbligazione tributaria (che considerano oggetto del processo l'annullamento dell'atto impugnato). L'affermazione dell'inesistibilità del giudicato da un atto impositivo ad un altro (anche nello stesso periodo d'imposta) sembra conseguenza dell'orientamento costitutivo di quel periodo.

### **Le teorie costitutive e le teorie dichiarative dell'obbligazione tributaria**

Il problema di quale sia l'oggetto del processo tributario va chiarito prima di procedere oltre, perché influenza in maniera determinante l'applicabilità o meno del giudicato esterno in materia, nonché i suoi maggiori o minori limiti espansivi e applicativi.

Tradizionalmente la dottrina si è divisa tra coloro che concepiscono il processo tributario come un giudizio finalizzato all'annullamento degli atti impositivi e quindi a carattere costitutivo, accertando e realizzando diritti potestativi o poteri di invalidazione<sup>51</sup>, e le teorie dichiarative, per le quali si instaura un giudizio sul rapporto volto non tanto all'annullamento del singolo atto, ma ad accertare negativamente il rapporto obbligatorio<sup>52</sup>. Questo secondo filone, che nella versione più moderna viene denominato di impugnazione-merito<sup>53</sup>, si fonda sul delicato compromesso tra autoritarismo e liberalismo. Strutturando la norma di diritto sostanziale in termini di "norma-fatto-effetti", ritiene che la nascita

---

<sup>51</sup> Recentemente l'indagine più ampia è quella di GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 592 ss. Si veda anche ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 196 ss.

<sup>52</sup> Qualificano il processo tributario come giudizio di accertamento del rapporto d'imposta: E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751. P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222.

<sup>53</sup> Si veda RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749;

dell'obbligazione tributaria dipenda unicamente dal verificarsi in concreto del presupposto individuato dalla fattispecie astratta. Il rapporto che lega il contribuente al fisco ha la legge come fonte esclusiva ed è pertanto configurabile come un rapporto debito-credito. La posizione del contribuente assurge al rango dei diritti soggettivi; gli atti di accertamento dell'amministrazione finanziaria non fanno che dichiarare il rapporto di imposta, rendendo liquide ed esigibili obbligazioni tributarie già sorte. Quale riflesso dell'impostazione dichiarativista, il processo tributario assume i connotati di un giudizio di accertamento dei rapporti di imposta, "sagomato" sul modello del processo civile. Pur risultando necessaria ai fini dell'ammissibilità del ricorso l'impugnativa di un atto, questo ha la funzione meramente "veicolare" di introdurre il processo. Nella sostanza, il processo ha a oggetto l'accertamento del rapporto d'imposta e approda a una sentenza che si sostituisce all'atto impugnato, investendo la relazione che intercorre tra le parti in causa.

Agli antipodi si colloca la ricostruzione che attrae la giurisdizione tributaria nel novero di quelle preordinate all'annullamento degli atti impositivi<sup>54</sup>. Alla base vi è la teoria costitutiva, specularmente opposta alla lettura in senso "dichiarativista" del rapporto d'imposta, e imperniata sulla formula "norma-potere-effetti". La fonte dell'obbligazione tributaria non viene individuata nella legge, ma in uno degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria nell'ambito dell'attività di accertamento. La relazione tra contribuente e fisco non può essere inquadrata in un rapporto debito-credito; l'atto di accertamento ha natura di provvedimento amministrativo con efficacia costitutiva del rapporto d'imposta. La situazione soggettiva del contribuente, lungi dall'appartenere all'ambito dei diritti soggettivi, va qualificata in termini di interesse legittimo al corretto esercizio della funzione impositiva. Coerentemente, il processo non può

---

<sup>54</sup> Considerano il processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento di un atto: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63.

che mirare all'annullamento dell'atto emanato dall'amministrazione finanziaria e ha il suo paradigma nel giudizio amministrativo. L'atto impositivo, piuttosto che fungere da mero "veicolo d'accesso" al giudizio, delimita la cognizione del giudice alla verifica della legittimità dell'operato del fisco. Il *petitum* coincide con la richiesta di eliminazione dell'atto in ragione del vizio che lo inficia, mentre l'oggetto mediato è costituito dal diritto potestativo del ricorrente all'annullamento dell'atto o dall'interesse legittimo del contribuente. In nessun caso la pronuncia del giudice può prendere il posto dell'atto impugnato.

Non dovrebbe essere difficile capire come mai questo contrasto condizioni da sempre la problematica dell'applicabilità o meno del giudicato nel processo tributario. I sostenitori delle teorie costitutive infatti hanno da sempre buon gioco nel dimostrare che la questione non abbia nemmeno ragione di porsi<sup>55</sup>: in un processo volto all'annullamento dell'atto infatti, la sentenza del giudice ha un'efficacia esclusivamente caducatoria e quindi mai in grado di "fare stato" in un altro giudizio, ma solo all'interno del medesimo processo.

Sostenendo viceversa le teorie dichiarative, la sentenza del giudice tributario è in grado di "fare stato" anche in altri giudizi (dopo il passaggio in giudicato) visto che statuisce sul merito del rapporto, e quanto già accertato deve essere vincolante anche in futuro.

A rendere ancora più acceso lo scontro è stato l'atteggiamento della giurisprudenza<sup>56</sup>, che ha vacillato per molti anni passando da uno schieramento all'altro anche sulla base di quale teoria fosse più consona e idonea a spiegare la questione di diritto in discussione. Venne in seguito scelto un orientamento<sup>57</sup> che

---

<sup>55</sup> Sull'argomento G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, 2001, 273 ss.

<sup>56</sup> Configurano il processo tributario come giudizio sul rapporto: Cassazione Sezioni Unite n°1471 del 05/03/1980, in *Foro it.*, 1980, I, 622; Contra, Cassazione n° 2085 del 23/03/1985 oppure Cassazione n°7735 del 19/12/1986, in *Rass. Trib.*, 1987, II, 631.

<sup>57</sup> Confermato anche in un passo delle Sezioni Unite. Sentenza n° 1322 del 03/03/86, in *Il fisco*, 1986, 1412 ss.

facesse coesistere e lavorare alla pari le due contrapposte teorie, sostenendo che quella dichiarativa avrebbe colto nel segno delineando il processo tributario come tendente all'accertamento sostanziale del rapporto; l'altra, invece, avrebbe avuto il merito di aver constatato come il processo tributario fosse costituito formalmente come un giudizio di impugnazione dell'atto stesso. Quindi nei casi in cui venga fatto valere un vizio formale dell'atto, il giudice dovrebbe dichiarare la nullità dell'accertamento; qualora l'insussistenza di questioni formali consenta il giudizio sull'esistenza e sull'ampiezza dell'obbligo tributario, troverebbe spazio un giudizio di accertamento sul rapporto.

Condividendo tale orientamento avuto dalla giurisprudenza, vi sono tutte le premesse per arrivare a concludere che anche le decisioni del giudice tributario, in seguito al passaggio in giudicato, hanno una capacità espansiva al di fuori del processo, facendo stato anche in giudizi successivi. Certamente, su questo non vi sono mai stati dubbi, nei casi in cui l'avviso di accertamento contenga dei vizi formali, oppure sia totalmente carente nella motivazione, il giudicato verterà effettivamente ed esclusivamente sull'annullabilità del provvedimento e non toccherà in alcun modo la correttezza o meno della determinazione del dovuto. In queste ipotesi, la sentenza del giudice si limiterà necessariamente a un'efficacia caducatoria, come in ogni processo di tipo costitutivo-demolitorio, e l'efficacia di cosa giudicata sostanziale della sentenza si concentrerà esclusivamente sull'ablazione dell'illegittimità dell'atto stesso senza che essa, stante il tipo di vizio dichiarato, possa vincolare in nessun modo né il successivo agire dell'amministrazione finanziaria né l'accertamento di un altro giudice in un procedimento successivo<sup>58</sup>.

In tutti gli altri casi, che sono la maggioranza, gli accertamenti non contengono vizi formali e di motivazione ed allora la decisione del giudice riguarderà il merito della questione, il rapporto d'imposta.

---

<sup>58</sup> Solo nel caso sensibilmente diverso di motivazione presente, ma inconferente, si potrà avere un vincolo conformativo, ma solo quello di non rinnovare l'atto con la medesima motivazione: la reiterazione condurrà all'annullamento per violazione del precedente giudicato.

## **Il vincolo del giudicato nel caso di accertamenti parziali**

Tralasciando per adesso il problema del principio dell'autonomia dei periodi d'imposta e la sua capacità o meno di limitare l'applicabilità del giudicato esterno in un altro anno fiscale<sup>59</sup>, non pochi problemi restano comunque da affrontare, infatti l'autonomia tra le vicende contenziose propone all'attenzione anche il formarsi di più giudicati relativi al medesimo periodo, complicando non poco la situazione.

Nel sistema tributario vigente infatti, difficilmente accade che con un unico accertamento venga determinato l'imponibile e l'imposta dovuta nella sua interezza e globalità (riguardo anche ad una singola imposta), nella maggior parte dei casi una dichiarazione relativa ad un periodo è oggetto di una pluralità di atti a contenuto differente. In altri termini, l'imponibile e l'imposta dichiarata sono frequentemente corretti e rettificati attraverso atti conclusivi di procedure autonome e distinte come il controllo automatico, il controllo formale, l'accertamento parziale o ordinario; quest'ultimo potrà poi essere integrato o modificato rendendo ognuno di questi atti tendenzialmente parziale.

Se le procedure di controllo dell'amministrazione finanziaria confluissero tutte all'interno di un unico atto avente ad oggetto l'intero rapporto di debito-credito fiscale di un soggetto, si potrebbe arrivare a concludere che il giudicato (eventuale) avrebbe la forza di coprire l'intera obbligazione. Purtroppo così non è e la "convivenza" di più giudicati inerenti al medesimo periodo d'imposta risulta un problema che non pare poter essere messo in discussione.

L'unica alternativa ipotizzabile è infatti quella di ritenere che il giudicato formatosi in esito all'impugnazione del primo atto (di periodo) sia preclusivo di ogni ulteriore e differente determinazione in ordine all'*an* o al *quantum debeatur* e, quindi, inibisca l'esercizio di ulteriori poteri d'accertamento in rapporto al medesimo periodo. Una simile ipotesi tuttavia si palesa inaccettabile non appena

---

<sup>59</sup> La scelta di trattare separatamente il problema dell'ultrattività del giudicato nel medesimo periodo d'imposta è stata dettata dallo scarso interesse avuto dalla Cassazione nei confronti di questa problematica. Le decisioni più importanti prese dalla Corte sul giudicato esterno tributario, infatti, riguardano la propria capacità espansiva in successivi giudizi. Per questo si è preferito trattare separatamente i due problemi, con la consapevolezza comunque che siano strettamente connessi tra loro.



si considera che il tratto distintivo di queste tipologie di accertamenti è proprio dato dalla maggiore semplificazione ed essenzialità dei controlli da cui essi scaturiscono. Sarebbe evidentemente contraddittorio che l'ordinamento ammettesse procedure di controllo e di rettifica parziali e poi riconnettesse al relativo giudizio l'idoneità di precludere qualunque altra differente valutazione in ordine all'obbligazione. Un simile sistema scoraggerebbe, da una parte, il ricorso a tali forme di accertamento e, dall'altra, porterebbe il contribuente ad impugnare l'atto in ogni caso visto che l'esito di tale giudizio produrrebbe effetti per l'intero periodo fiscale.

Queste prime considerazioni consentono di affermare che com'è limitato l'oggetto dell'atto impugnato altrettanto dovrà esserlo l'oggetto del giudicato; non dimenticandosi però che un'efficacia sostanziale a tale giudicato deve essere comunque garantita, visto che una diversa opinione condurrebbe all'assurda conclusione che il giudizio si sia svolto inutilmente.

Per fare un esempio si pensi a quelli accertamenti aventi ad oggetto dei profili preliminari del rapporto. L'atto impugnabile in effetti può riguardare anche delle operazioni catastali, oppure atti di diniego o revoca di agevolazioni.

In questi casi, oggetto del giudizio non è l'intera obbligazione e quindi il giudicato non è idoneo a coprire l'intera questione; per altro verso, sembra in ogni caso indiscutibile che l'accertamento giudiziale, comunque configurato, debba necessariamente riflettersi sulle future determinazioni relative all'imposta dovuta, anche se quest'ultima non abbia in nessun modo formato oggetto del giudizio. Altrimenti nessuna utilità concreta potrebbe derivare alla parte vittoriosa dall'accertamento di una categoria catastale o dell'esistenza di un'agevolazione.

La parzialità dell'accertamento, secondo autorevole definizione<sup>60</sup>, deve farsi consistere nella limitazione dell'attività istruttoria che costituisce il fondamento dell'atto. Tale limitazione può avvenire in due modi diversi a seconda che il limite riguardi l'estensione del giudizio su cui si fonda l'accertamento (quindi

---

<sup>60</sup> Si veda M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988.

possa riguardare non la totalità bensì esclusivamente alcuni elementi di fatto o di diritto rilevanti ai fini dell'accertamento dell'imposta), ovvero alle modalità di ricerca e dimostrazione dei fatti medesimi.

In particolare, riguardo ai controlli automatici ed a quelli formali, i due tipi di limitazioni sembrano operare in maniera congiunta: la rettifica dei soli elementi presenti nella dichiarazione appare riflettere sia una delimitazione dei fatti oggetto di controllo sia delle fonti di prova utilizzabili per contestare la correttezza di quanto dichiarato.

La precisa determinazione dei limiti entro cui dovrebbe essere garantita la capacità espansiva del giudicato formatosi in seguito ad accertamento parziale, non sarebbe così complessa se la parzialità dell'accertamento riguardasse esclusivamente i suoi limiti oggettivi e non anche i mezzi probatori; tutte le fattispecie concrete si potrebbero infatti ricollegare ai tre casi (teorici) della distinzione, intersezione ed esclusione<sup>61</sup>.

Saremmo nel caso della distinzione quando la fattispecie coperta da giudicato sostanziale è completamente differente dalla questione oggetto di controversia. In questo caso ovviamente la pretesa dell'amministrazione finanziaria non potrà in nessun modo essere limitata o impedita dal giudicato già formatosi.

Appare ovvio che se il primo accertamento fosse stato parziale e relativo all'omessa dichiarazione di redditi di capitali, qualunque sia stata la ragione del rigetto non potrà mai avere efficacia vincolante ai fini di un accertamento in materia di redditi d'impresa.

Saremmo invece nel caso dell'inclusione quando una questione coperta da giudicato sostanziale è inclusa (per intero) in un altro giudizio con oggetto più esteso. Si pensi ad un accertamento parziale e al successivo accertamento globale. In questi casi è ovvio che il giudicato vincola il giudice del secondo processo, nonché ancora prima l'amministrazione finanziaria stessa, ma solo riguardo alla questione già decisa in precedenza.

---

<sup>61</sup> Sull'argomento G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, 2001, 240 ss.

L'ultimo caso è quello dell'intersezione e si presenterebbe nei casi in cui la questione oggetto di giudizio abbia sia degli elementi in comune con una precedente questione coperta da giudicato sia elementi specifici. Anche in questi casi nessun vincolo dovrebbe sussistere rispetto alle questioni non trattate in precedenza, mentre deve essere confermato riguardo alle questioni comuni.

Ritornando però alla definizione offerta dalla dottrina, un accertamento può essere parziale anche se sono limitati i mezzi di prova e di dimostrazione dei fatti utilizzabili dall'amministrazione finanziaria.

In questi casi se il contribuente, in seguito all'impugnazione di un atto, ottiene una sentenza favorevole, bisogna chiedersi fino a che punto il giudicato che si viene a formare sia idoneo a mettere al riparo la questione dalla successiva attività dell'amministrazione.

Quando la parzialità dell'accertamento riguarda esclusivamente l'oggetto del processo, il giudicato favorevole può fare stato a ogni effetto almeno nel limite delle questioni trattate; se invece sono i mezzi probatori a essere limitati, si deve comunque ritenere che tale giudicato sia in grado di coprire a ogni effetto la questione, e quindi non ci sarà più spazio per nuovi accertamenti sulle questioni di fatto o di diritto trattate, oppure si deve ritenere che in tali casi la capacità espansiva dettata dall'articolo 2909c.c. risulti ampiamente ridimensionata?

Probabilmente le tesi più restrittive sono anche le più corrette. Altrimenti si dovrebbe arrivare a affermare, per esempio, che in seguito ad un accertamento sintetico l'ufficio non possa più procedere ad accertamento analitico visto che il primo accertamento, avendo avuto ad oggetto l'intera obbligazione, preclude ad ogni effetto un nuovo riesame della questione<sup>62</sup>.

La questione in verità, sia nel caso di parzialità dell'oggetto sia nel caso di limitazione dei mezzi probatori, "nasce" dalla problematica definizione dei confini del giudicato là dove vengono in rilievo strutture processuali non perfettamente riconducibili al paradigma dell'azione di accertamento positivo<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> Questo non è accettabile proprio per i maggiori mezzi probatori disponibili nell'accertamento analitico.

<sup>63</sup> Almeno secondo RUSSO, in *Manuale di diritto tributario*, 2005, 295 ss.

Al di là delle inevitabili differenze di opinioni, il quadro degli effetti del giudicato si presenta molto nitido quando si tratta di applicare l'art 2909 c.c. al giudizio di accertamento vero e proprio, al contrario invece le conclusioni appaiono più sfumate allorché tale disposizione deve essere applicata ai giudizi con struttura impugnatoria o di accertamento negativo, come per l'appunto nel processo tributario.

Negli accertamenti positivi, l'accoglimento della domanda richiede la dimostrazione dell'esistenza di tutti gli elementi della fattispecie costitutiva del diritto e per questo, una volta che un giudice ha già trattato tutte le questioni inerenti alla controversia, il giudicato successivo è idoneo a mettere al riparo in modo pieno ed effettivo quanto già valutato.

Negli accertamenti negativi invece affinché l'attore arrivi ad ottenere una pronuncia favorevole è sufficiente la dimostrazione dell'inesistenza di un solo elemento della stessa e questo ha portato la dottrina a domandarsi fino a che punto una decisione di questo genere sia effettivamente in grado di fare stato tra le parti.

Un primo orientamento<sup>64</sup> riteneva che in tutti gli accertamenti negativi il giudicato non fosse mai in grado di fare stato tra le parti. Secondo questa teoria, nel caso in cui l'attore ottenga l'accoglimento della sua domanda in ordine all'inesistenza della pretesa, in verità non arriva ad ottenere l'accertamento di nessuna situazione giuridica soggettiva, e per questo tale giudizio non potrà mai fare stato. Tale tesi, oltre a contrastare con il principio di effettività appare contrastata, già intuitivamente, dalla considerazione che, se un accertamento manca quando la pretesa viene negata, ciò non si può certo dire laddove la pretesa venga riconosciuta esistente. Ed allora o si arriva a dire che l'efficacia del giudicato deve essere riconosciuta solo nel caso di vittoria di una delle due parti, il che va contro ogni principio in materia di parità di trattamento fra le parti del processo, oppure si arriva a concludere che nemmeno l'accertamento della pretesa sia un accertamento suscettibile di passare in giudicato, che è palesemente assurdo.

---

<sup>64</sup> Vedi ancora RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 2005, 296 ss.

Questo indirizzo dottrinale nel corso degli anni ha ottenuto sempre meno consensi, sia per quanto appena detto sia perché negli accertamenti negativi l'attore si trova, rispetto a quanto forma oggetto di accertamento, nella medesima posizione in cui si trova il convenuto rispetto alla domanda di accertamento positivo e non sembra prospettabile l'idea che, ove sia vincitore il convenuto, la relativa sentenza non contenga un accertamento di una posizione giuridica soggettiva capace di passare in giudicato.

Per questo anche rispetto ai giudizi di accertamento negativo, l'efficacia del giudicato non dovrebbe discostarsi dai classici schemi del processo civile: il giudicato dovrebbe precludere ad ogni effetto la negazione dell'esistenza di quanto accertato nella sentenza.

Sulla base di tale convinzione, in dottrina si sono sviluppate molteplici teorie.

L'opinione dominante<sup>65</sup> ritiene che negli accertamenti negativi il giudicato non coinvolga l'esistenza o l'inesistenza della situazione giuridica nella sua interezza, ma solo nella prospettiva della pretesa che ha determinato l'azione, per un verso, e dei motivi fatti valere, per l'altro.

Questo orientamento da una parte ha il grande merito di garantire l'applicabilità dell'art. 2909 c.c. anche ai giudizi con struttura impugnatoria o di accertamento negativo, senza contrastare né il principio di effettività né il principio della parità di trattamento delle parti; dall'altra, un'interpretazione di questo genere ben si presta a un sistema tributario come il nostro, dove l'imponibile e l'imposta sono frequentemente rettificati con una serie di accertamenti, tutti considerabili parziali. Ogni accertamento passato in giudicato avrebbe forza vincolante in quelli successivi, ma solo nei limiti dell'azione e dei motivi fatti valere e quindi un primo accertamento parziale non limiterebbe pienamente il successivo agire dell'amministrazione finanziaria.

---

<sup>65</sup> Sull'argomento G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, 2001, 240 ss.

## **Il contrasto interno alla quinta sezione della Corte**

In giurisprudenza l'orientamento espresso dalla Corte nella storica decisione n°1873 del 1962, rimase consolidato per quasi mezzo secolo, fino a quando la Sezione Tributaria della Cassazione, con la sentenza n° 10280/2000<sup>66</sup>, riaffrontando la questione, affermò esattamente l'opposto. In verità la motivazione della pronuncia non fu molto esaustiva, per il fatto che il principio di diritto espresso nella stessa, in tema di limiti oggettivi di efficacia del giudicato, non fece altro che riflettere un orientamento radicato nella giurisprudenza civile<sup>67</sup>.

L'anno successivo, con la decisione n° 8658/2001<sup>68</sup>, venne ribadito il solito principio ma la spiegazione della posizione assunta in questo caso fu molto più esaustiva. Il caso trattava di più ricorsi proposti avverso avvisi di rettifica nei quali si contestavano per tre anni consecutivi, le detrazioni dell'Iva sugli acquisti di beni strumentali fatti in quei periodi, in essi ravvisando una cessione d'azienda assoggettabile non a Iva, ma all'imposta di registro. Il giudicato favorevole al contribuente, che negava esservi stata cessione d'azienda formatosi in due dei giudizi tra loro riuniti, veniva dallo stesso contribuente opposto in quello ancora pendente davanti al giudice territoriale, che ne prendeva atto, comunque pronunciandosi identicamente nel merito. Nel rigettare il ricorso proposto dal ministero sotto il profilo della violazione dell'articolo 2909 c.c. e dell'inesistibilità agli altri periodi d'imposta del giudicato formatosi su uno di essi, la Corte dispose espressamente che *"tale regola non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata, giacche' anche in tal caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento e conseguentemente neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi*

---

<sup>66</sup> In *Fisco*, 2001, n°6, 1917 ss.

<sup>67</sup> La giurisprudenza civile della Corte aveva affermato da tempo il principio secondo il quale quando due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico e uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto preclude un nuovo esame sul punto. Si veda Cassazione civile n° 4352 del 2004, n° 19046 del 2003 e n° 9685 del 2003.

<sup>68</sup> In *Guida normativa, supplemento de Il sole 24 ore*, del 17/9/2001, n° 166, 31-32.

*d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato".*

Mentre in passato la corte attribuì al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta un'importanza rilevante sulla questione, tanto che venne considerato uno "*scoglio insormontabile*" all'applicabilità del giudicato esterno, in queste pronunzie a tale principio non venne dato lo stesso peso. La corte (in ambedue le decisioni) ritenne al riguardo molto più decisivo il fatto che le imposte periodiche dovessero essere considerate dei rapporti giuridici di durata, e quindi oggetto del giudicato deve essere un unico rapporto.

Il motivo di questo cambio di orientamento deve essere ricercato principalmente nei differenti momenti storici delle due decisioni.

Mentre ai tempi della sentenza n°1873/62 infatti, come abbiamo già avuto modo di precisare, la regola dell'autonomia dei periodi d'imposta veniva interpretata estensivamente, sulla base delle tesi sviluppate da Giannini e da Vanoni, e oltretutto risultava a tutti gli effetti un principio cardine dell'ordinamento (era presente infatti solo la deroga che permetteva il riporto delle perdite) così non si può certo dire agli inizi del nuovo millennio.

Innanzitutto mentre la problematica dell'applicabilità del giudicato in un altro periodo d'imposta si presenta per tutte le imposte periodiche, il principio dell'autonomia dei periodi ad oggi è presente solo in certe normative e non in tutte<sup>69</sup>.

Inoltre vi sono buone argomentazioni per ritenere che non si tratti nemmeno di un principio settoriale, bensì di una regola legislativa con una portata giuridica assai ridimensionata rispetto al passato, viste le numerose deroghe inserite dal legislatore nel corso del tempo: la possibilità di riporto delle perdite, la detrazione dei crediti d'imposta, la rettifica delle rimanenze ai sensi dell'art 110 del Tuir.

---

<sup>69</sup> Non è presente nella disciplina materiale dell'Imposta sul valore aggiunto, mentre è presente (art 7 del Tuir) nella disciplina delle imposte sui redditi e nell'imposta regionale sulle attività produttive (art 14 D. Lgs. N°446/1997).

In verità le deroghe sono ben altre e ben più ampie, tanto da potersi porre la questione di quale sia la regola e quale sia l'eccezione.

In termini di diritto sostanziale bisogna chiedersi in quale misura l'obbligazione tributaria di periodo si possa considerare autonoma e quanto piuttosto non sia correlata con le obbligazioni di periodo precedenti e quelle successive. Forse tale norma non merita più nemmeno l'altisonante titolo giuridico di principio, se non in senso molto elastico, risultando ormai più che altro una disposizione strumentale alla liquidazione ed esigibilità del tributo<sup>70</sup>.

A distanza di qualche mese dalle sentenze appena citate, la Sezione Tributaria della Corte, nel ritrattare nuovamente la medesima questione, è tornata a condividere l'orientamento storico.

Con la sentenza n° 14714/01<sup>71</sup>, la Corte riaffermò che il principio del giudicato esterno non è applicabile in campo tributario a causa del disposto previsto all'articolo 7 del Tuir<sup>72</sup>, aggiungendo inoltre che la *“spiccata specificità del processo tributario speciale comporta un approccio particolaristico allo stesso nel quadro delle discipline processuali”*.

Dalla motivazione della sentenza si desume che oggetto del singolo processo tributario non è altro che lo specifico rapporto tributario dedotto in giudizio come delimitato dai motivi dell'atto impositivo impugnato e dai correlativi motivi d'impugnazione.

Sulla stessa linea interpretativa, si pose anche una sentenza successiva, la n°8709/2003<sup>73</sup>, che dopo aver riconfermato il medesimo concetto aggiunse: *“quando questioni di fatto in tutto o in parte analoghe siano state affrontate per*

---

<sup>70</sup> Come sostiene nei propri scritti PISTOLESI: *“la previsione di una distinta obbligazione in relazione ad ogni periodo d'imposta è, essenzialmente, un espediente tecnico cui l'orientamento ricorre al fine di dar corso convenzionalmente all'imposizione allorché il presupposto di quest'ultima sia costituito da un elemento destinato a ripetersi continuativamente nel tempo”*.

<sup>71</sup> In *Fisco*, 2002, n° 14, 2153 ss.

<sup>72</sup> Il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, per le imposte sui redditi, è sancito all'articolo 7 del Tuir.

<sup>73</sup> In *Guida Normativa, supplemento de Il sole 24 ore*, del 4/7/2003, n° 118, 25 ss.



*più anni e separatamente (ossia con più sentenze) in linea di principio nulla impedisce che vengano adottate soluzioni difformi, ... l'unico rimedio possibile per evitare l'emissione di pronunzie contrastanti relative ad anni diversi è costituito dalla riunione preventiva dei giudizi. In caso contrario, ogni giudizio anche se relativo ai medesimi tributi ma ad anni differenti, mantiene la propria autonomia e la soluzione data ad uno di essi non può comportare la formazione della cosa giudicata rispetto ai procedimenti relativi agli altri tributi".*

Sulla questione dell'applicabilità del giudicato esterno in un diverso periodo d'imposta quindi, nel giro di soli tre anni, la Cassazione con quattro pronunzie successive arrivò a conclusioni diametralmente opposte.

Se da una parte era ovvio che qualcosa rispetto al passato fosse cambiato, dall'altra non tutti sostennero che si fosse aperto un vero e proprio contrasto interno alla corte.

Secondo Tesauro<sup>74</sup> per esempio, l'indirizzo giurisprudenziale avuto nelle quattro decisioni è stato uniforme, e le conclusioni divergenti sono state causate esclusivamente dalle differenti questioni di fatto oggetto di controversia.

Andando ad analizzare le fattispecie trattate nelle quattro sentenze, si nota che:

- nella sentenza n° 10280/2000, la cassazione si è occupata dell'opzione per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione delle operazioni esenti. La questione in questo caso si presenta la stessa in più periodi d'imposta in quanto l'opzione è un unico fatto con effetti pluriennali.
- Nella sentenza n° 8658/2001 viene trattato un caso di cessione d'azienda eseguito in un triennio. Il passaggio in giudicato della sentenza che in relazione ad un periodo d'imposta, escludeva la cessione, viene ritenuto vincolante anche per gli altri due periodi d'imposta in cui il presunto contratto aveva trovato attuazione.

---

<sup>74</sup> Vedi TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. Trib.*, n° 14, 2006, 1173 ss.

- Nella sentenza n° 8709/2003 viene trattato l'omesso versamento da parte di una cooperativa delle ritenute di imposta alla fonte relative ad utili distribuiti ai soci nell'anno 1991, mentre il giudicato eccepito dal contribuente riguardava l'anno precedente (1990). La diversità del fatto da accertare impediva di ravvisare nel giudicato relativo al 1990 un vincolo per il 1991. Accertare che una società non abbia prodotto redditi in un dato anno (per cui non l'ha distribuito ai soci), non implica che anche l'anno successivo non ne sia stato prodotto alcuno.
- Infine nella sentenza n°14714/2001 la corte si è pronunciata su un caso in cui l'accertamento contenuto nel giudicato-parametro atteneva a fatti (investimenti) riferiti a un periodo d'imposta diverso da quello che era oggetto del secondo giudizio. Non vi era motivo quindi per estendere il giudicato da un periodo all'altro.

Il vincolo del giudicato è stato confermato nei casi in cui la questione era la solita con effetti sostanziali per periodi d'imposta successivi, mentre è stato negato nei casi in cui la questione che occorreva risolvere non era la medesima già risolta con sentenza passata in giudicato, per questo, secondo l'autore, l'indirizzo avuto della Corte risultava uniforme<sup>75</sup>

Secondo un'altra spiegazione offerta<sup>76</sup>, invece, il contrasto interno poteva essere escluso anche per le diverse questioni di diritto trattate. Infatti mentre le prime due pronunzie, favorevoli al giudicato esterno, riguardavano l'imposta sul valore aggiunto (che non prevede all'interno della specifica disciplina nessuna norma sul principio dell'autonomia dei periodi d'imposta), le successive due riguardavano le imposte sui redditi (che prevedono espressamente il principio all'articolo 7 del Tuir). Per questo si potrebbe essere tentanti di chiudere le problematiche del conflitto facendo leva sulle differenti discipline materiali dei tributi considerati, concludendo che, nei primi due casi, l'orientamento

---

<sup>75</sup> Condividendo il pensiero dell'autore, si può arrivare ad affermare che la Corte di Cassazione nelle quattro decisioni mantiene un indirizzo uniforme, ma comunque in contrasto con l'indirizzo avuto nella storica decisione del 1962 a Sezioni Unite.

<sup>76</sup> Si veda MANZON, *Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 453 ss.

contrastante dipenda solo ed esclusivamente da una diversa questione di diritto oggetto di trattazione: non essendo nella disciplina dell'iva presente nessuna norma che sancisca il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta (si potrebbe concludere) l'articolo 2909 c.c. è in grado di fare stato anche per gli anni successivi<sup>77</sup>.

Se è vero che le quattro sentenze trattano questioni di fatto differenti (come sostenuto da Tesauro) e questioni di diritto anch'esse differenti (l'imposta sul valore aggiunto per le prime due pronunzie, l'imposta sui redditi per le seconde) è altrettanto vero e ravvisabile da una lettura fine delle motivazioni delle sentenze che le ragioni che hanno portato la cassazione alle decisioni discordanti non possono essere ricollegati esclusivamente alle diverse normative materiali dei tributi oggetto e men che meno alle peculiari situazioni di fatto.

Nelle argomentazioni delle sentenza infatti si va chiaramente oltre, attingendo al più ampio terreno procedimentale delle modalità attuative dei tributi medesimi<sup>78</sup> ed è per questo che le tesi appena citate, non sono state molto condivise in dottrina. Prevalentemente, il contrasto interno alla cassazione, veniva infatti confermato<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> Percorrendo questa strada, si potrebbe arrivare ad affermare che anche l'orientamento del 1962 non risulterebbe messo in dubbio, ma solo vincolato dalla presenza all'interno della disciplina materiale del tributo oggetto di controversia di una norma che preveda l'autonomia delle obbligazioni d'imposta.

<sup>78</sup> La questione che forma il vero e proprio nucleo del contrasto è un'altra e riguarda l'unitarietà o la frazionabilità del rapporto giuridico d'imposta.

<sup>79</sup> Si veda al riguardo MANZON, Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria, in Riv. Dir. Trib., 2005, I, 462 ss.

## **La sentenza a Sezioni Unite della Cassazione n° 13916/2006**

Nel 2005<sup>80</sup> fu richiesto l'intervento della Corte a Sezioni Unite<sup>81</sup> per chiarire la questione e indicare un indirizzo giurisprudenziale unitario che resolvesse i dubbi e le incertezze che si vennero a creare in quegli anni. La vicenda riguardava un'azienda municipale di igiene ambientale che richiese al fisco il rimborso dell'iva del 1997 sui compensi ricevuti dal Comune per i servizi svolti a suo favore.

Dopo la costituzione del contraddittorio in cassazione, il contribuente pose all'attenzione dei giudici la sopravvenuta sentenza passata in giudicato della commissione tributaria regionale di Venezia, favorevole alla restituzione dell'iva relativa agli anni 1998 e 1999.

Di conseguenza, l'azienda veneta chiese che tale decisione avesse efficacia anche per la causa presente in cassazione<sup>82</sup>.

La Corte preferì rimettere gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione della causa all'esame delle Sezioni Unite.

L'anno successivo, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite affrontò le questioni con la sentenza n° 13916/2006.

Nella motivazione della decisione venne disposto che:

- Inizialmente, viene confermato il valore costituzionale del giudicato.  
Anche se tale istituto è assente sia nella carta costituzionale, sia nella normativa in materia tributaria, deve essere considerato applicabile anche al processo tributario per un valore generale che deve essere riconosciuto a tale istituto in quanto espressione concreta del concetto di “giusto processo” di cui all'articolo 111 della Carta fondamentale.

---

<sup>80</sup> Con sentenza n° 20035 del 2005, Sezione Tributaria della Corte.

<sup>81</sup> Si veda “*Deducibilità del giudicato esterno formatosi dopo la proposizione del ricorso per Cassazione*” in *Il fisco*, n° 41 del 2005, 6486 ss.

<sup>82</sup> L'azienda veneta portò all'attenzione della corte due questioni controverse: la tempistica processuale e la possibilità o meno di far valere un giudicato favorevole relativo ad un altro periodo d'imposta.

Non si potrebbe considerare “giusto” un processo ove sia consentito, senza limiti preclusivi, di ridiscutere tra le medesime parti la solita questione senza limiti di tempo alla ricerca di una verità senza fine. I principi espressi nell’articolo 111 della Costituzione, precisa la Corte, *“impongono un controllo sull’intrinseca ragionevolezza della procedura vincolandola a criteri di efficacia e di efficienza del dire diritto”* sicché *“privilegiando questa chiave di lettura è agevole vedere come il giudicato sia uno dei presidi essenziali della ragionevole durata”*. La funzione primaria del processo in effetti, è quella di stabilire la regola nel caso concreto eliminando, mediante la stabilità della decisione, l’incertezza riguardo all’applicazione di una norma di diritto ad una specifica fattispecie. Se tale finalità viene garantita dal giudicato è logico che questo deve essere un principio fermo e applicabile in tutti i processi, al di là delle specifiche disposizioni previste per ogni materia.

- Anche la tipicità del modello processuale tributario, non può essere letta senza tener conto del fatto che la nuova formulazione dell’articolo 111 della Costituzione fissa una direttiva generale cui deve rispondere l’interpretazione di ogni modello processuale. La supposta radicale diversità del processo tributario rispetto a quello civile, utilizzata nella motivazione della sentenza n° 14714/01, non viene quindi condivisa dalle sezioni unite, che anzi, uniformandosi all’orientamento prevalentemente diffuso in dottrina, rimembra che la legge di delega<sup>83</sup> aveva assunto tra i principi direttivi della riforma proprio l’adeguamento del processo tributario al processo civile.
- Come il processo civile, continua la Corte, anche quello tributario non può essere considerato un giudizio sull’atto (da annullare) bensì un giudizio che si estende al merito e quindi anche all’accertamento del rapporto. Per

---

<sup>83</sup> La legge delega dalla quale è nata la disciplina del nuovo e ancora attuale processo tributario.

questo si deve escludere che il giudicato<sup>84</sup> esaurisca i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato e se ne deve ammettere una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio.

- Neanche il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, ossia "l'arma" utilizzata nelle decisioni n° 14714/2001 e n° 8709/2003 per arrivare a negare l'ultrattività del giudicato in un altro anno fiscale, viene considerato dalle Sezioni Unite decisivo per la soluzione del problema. La corte infatti rileva la mera tendenzialità di tale principio nel senso della specialità (non generalità/non estendibilità a tutte le imposte periodiche) delle correlative previsioni normative nonché delle deroghe alle stesse (riporto delle perdite, riporto dei crediti, rettifica delle rimanenze). Nelle maggiori imposte infatti (come l'iva e le imposte dei redditi), la struttura della fattispecie tributaria è una struttura molto complessa, composta da elementi "di cornice" e da elementi "di periodo", di elementi "dinamici" e elementi "statici", di "qualificazioni giuridiche" e di fatti che, concretamente, influiscono e sono la base di determinazione della singola e liquida obbligazione tributaria di periodo. Visto che il giudizio tributario tratta tutti questi profili della specifica (e relativamente autonoma) obbligazione d'imposta dedotta in lite, è ovvio pertanto che lo specifico credito d'imposta o di rimborso relativo ad un'annualità di tributo ha il suo *proprium* differente, rispetto a quello di un'altra annualità; meno ovvio ma ugualmente corretto però, è affermare che vi possono essere (e spesso vi sono) delle questioni di fatto o di diritto che concorrono direttamente e in modo tendenzialmente stabile, alla determinazione delle concrete obbligazioni tributarie.

Per questo, conclude la corte, l'autonomia dei periodi d'imposta comporta *"l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato" ma:*

---

<sup>84</sup> Salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento per vizi formali o per vizio di motivazione.

- Solo in relazione a quei fatti “*che non abbiano caratteristica di durata*<sup>85</sup> *e che comunque siano variabili da periodo a periodo*”;
- con l’eccezione di quei fatti che siano “*elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente (come gli elementi preliminari), in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi d’imposta*”.

Se ciò che muta annualmente non può formare oggetto di giudicato oggettivo ultrattivo, ciò che annualmente rimane costante, invece sì. Lo sono, per esempio, le qualificazioni giuridiche<sup>86</sup> assunte dal legislatore quali elementi preliminari per l’applicazione di una specifica disciplina tributaria e per la determinazione in concreto dell’obbligazione per una pluralità di periodi d’imposta. A questa tipologia di elementi preliminari, possono essere ascritti anche la categoria e la rendita catastale oppure la spettanza o meno di un’agevolazione pluriennale. È innegabile che tali elementi, per la loro caratteristica di eccedere il limitato arco temporale del periodo d’imposta rimanendo invece costanti per più periodi, e per la loro pregiudizialità nella costituzione della medesima fattispecie tributaria oggetto del giudizio relativo ad ogni singolo periodo d’imposta, possono essere oggetto di accertamento e l’eventuale giudicato formato in un giudizio relativo ad un periodo d’imposta può e deve, come conferma la Corte, avere efficacia preclusiva nel giudizio relativo ad un altro periodo d’imposta. Altrimenti si metterebbe in discussione lo stesso principio di effettività della tutela.

Il problema che si pone a questo punto, è quello di individuare il meccanismo, giuridicamente inteso, che consente di attribuire efficacia di giudicato a tutti quelli elementi che, secondo la Corte, devono fare stato anche nei successivi periodi d’imposta, essendo tendenzialmente costanti. Tali questioni infatti,

---

<sup>85</sup> Le Sezioni Unite quindi condividono l’indirizzo avuto dalla Quinta Sezione nella sentenza n° 8658 del 2001.

<sup>86</sup> sono qualificazioni giuridiche per esempio le qualifiche di ente commerciale o non commerciale, soggetto residente o non residente, bene di interesse storico-artistico.

raramente sono oggetto di specifico accertamento, mentre molto spesso capita che il giudice, per arrivare a decidere un'altra controversia, debba risolverle in via incidentale ed è questo il fulcro del problema. Nel processo tributario, come nel processo civile, c'è piena corrispondenza tra l'oggetto della domanda, del processo e pronuncia. L'oggetto dell'accertamento che, secondo l'articolo 2909 c.c. fa stato tra le parti, riflette l'oggetto della domanda. Il giudicato ha per oggetto l'accertamento del diritto fatto valere in giudizio, e solo quello, o almeno, così da sempre sostiene la dottrina<sup>87</sup>. Al contrario invece, è da escludere qualsivoglia forma di efficacia vincolante, nei futuri processi, dell'accertamento dei fatti storici contenuto nella motivazione e compiuto dal giudice per pronunciare sulla situazione dedotta in giudizio. Ciò che si dice nella motivazione della sentenza circa la sussistenza o insussistenza dei fatti posti alla base dell'atto impugnato, o dei motivi del ricorso, o dei vizi dell'atto, non passa in giudicato, perché è oggetto del giudicato tributario (e non solo, anche civile) soltanto la decisione della questione principale della causa, ossia l'accertamento del diritto all'annullamento. Quindi, in conclusione, ciò che passa in giudicato è solo la conclusione ultima del ragionamento del giudice e non le sue premesse, non le molteplici questioni che, in via incidentale, il giudice è stato chiamato a risolvere (il giudicato non copre quindi le *causae petendi* ma solo il *petitum* della causa).

In contrasto con la dottrina, nella giurisprudenza è consolidata l'opinione che anche le premesse di fatto o di diritto, contenute in una sentenza passata in giudicato, vincolino in altri giudizi<sup>88</sup>. E anche in questa decisione della Corte a Sezione Unite, tale orientamento viene condiviso.

- La corte infatti precisa che il giudicato sostanziale non può essere ristretto al *petitum* concretamente dedotto nella lite ma deve essere esteso alle *causae petendi*, peraltro allargandone il concetto poiché ha considerato

---

<sup>87</sup> So veda MENCHINI, *Il giudicato civile*, Torino, 2002, 68 ss.

<sup>88</sup> Solo per citare alcuni casi si veda Cassazione n° 6041, del 11/05/2000, in *Rep. Foro. It.*, 2000, n°37. Oppure Cassazione n° 7891 del 20/7/1995, in *Giur. It.*, 1996, I, 605 ss.



rientrante in tale elemento identificativo dell'azione almeno le situazioni giuridiche soggettive e le tematiche di fatto e di diritto costituenti punti fondamentali della decisione nel merito.

Il meccanismo giuridico che assolve a tale funzione, viene precisato nella pronunzia, è l'attribuzione di un'efficacia regolamentare al giudicato in base alla quale il primo giudicato, *stante il suo contenuto precettivo che eccede la definizione del "segmento di rapporto" oggetto specifico del singolo giudizio e assume il valore di regola dell'agire futuro delle parti, così realizzando l'interesse protetto dalla situazione giuridica accertata in giudizio*, è idoneo a condizionare ogni successivo giudizio<sup>89</sup>. Ciò vale soprattutto riguardo agli "elementi preliminari" della fattispecie tributaria, quali per esempio le qualificazioni giuridiche, che per la loro propedeuticità al riconoscimento di un determinato diritto sono naturalmente correlati ad un interesse protetto che ha il carattere della durevolezza e, quindi all'efficacia regolamentare del giudicato che su di essi si sia formato. Va comunque escluso (continua la corte) che *"il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta sia idoneo a fare stato per i successivi periodi in via generalizzata e aspecifica"*. Infatti l'efficacia regolamentare del giudicato si verifica soltanto in ordine a quegli elementi che rimangono costanti nel tempo, e vincola il loro "rimanere costanti" al fatto che resti *"immutata la situazione fattuale e normativa"*, lasciando ad intendere che la *"situazione fattuale e normativa"* debba essere nuovamente accertata con riguardo a ciascun periodo d'imposta, altrimenti non si può affermare che sia rimasta effettivamente immutata.

- In conclusione, conseguentemente alle considerazioni che precedono, la Corte, tornando al caso oggetto di trattazione, una volta affermata l'ultrattività dei giudicati relativi agli anni 1998 e 1999, ne ha esteso

---

<sup>89</sup> Si veda FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, 2001, 182 ss.

*l'efficacia regolamentare al giudizio oggetto del suo esame, prendendo perciò atto della, ormai definitivamente accertata, spettanza dell'esenzione dell'iva. Ciò in quanto nelle esenzioni tributarie “il tempo costituisce un elemento referente della fattispecie” poiché “la pluriennalità assume carattere costitutivo dell'esenzione ... sicché la disciplina dell'esenzione, ha riguardo non a singole obbligazioni considerate isolatamente, ma ad un complesso unitario di periodi d'imposta. Con la ineludibile conseguenza che, una volta accertato con sentenza passata in giudicato che spetti al contribuente il diritto all'esenzione per un segmento dell'arco temporale di estensione dell'esenzione medesima, tale sentenza avrà necessariamente efficacia di giudicato esterno in un diverso giudizio nel quale eventualmente si dibatta della spettanza del diritto per un altro segmento del medesimo arco temporale”.*

Questa pronunzia a Sezioni Unite della Corte di Cassazione rappresenta quindi un punto di svolta, non solo perché conferma l'applicabilità del giudicato esterno in materia tributaria e anche in periodi d'imposta differenti, ma soprattutto perché nella motivazione prende delle posizioni chiare riguardo alle molteplici altre questioni inerenti all'argomento. Questo è ciò che la differenzia in maniera determinante dalle pronunzie (in particolare n° 10280/2000 e n° 8658/2001), comunque favorevoli al giudicato esterno, che si sono avute in passato. L'unica argomentazione che forse poteva essere chiarita ed esplicata meglio è in quale misura il giudicato sostanziale tributario possa estendere i suoi effetti oltre il processo nel quale si è formato. Se a tal fine, per un verso, appare corretta, anzi del tutto fondamentale, la distinzione tra elementi costanti ed elementi di periodo all'interno di una fattispecie tributaria periodica, per altro verso, la giustificazione teorica di tale distinzione non pare così chiara e precisa. In particolare il concetto base di elementi preliminari, al di là della facile assimilazione a quello di qualificazioni giuridiche, rischia di essere in generale un concetto troppo dottrinale e quindi troppo teorico, con la conseguenza che potrebbe portare a problemi pratici nell'individuazione, nei differenti casi

concreti, di ciò che debba essere considerato un elemento preliminare rispetto invece a ciò che al contrario non lo debba essere.

Anche l'aver confermato l'ultrattività del giudicato ai fatti *tendenzialmente costanti*, certamente ha aperto la strada a numerose critiche di chi sosteneva<sup>90</sup>, pur non escludendo a priori l'ultrattività del giudicato tributario sostanziale, che tale effetto vincolante dovesse riguardare e essere limitato a quelle questioni e quei fatti ad efficacia permanente e ultrannuale. In effetti dire che un fatto è tendenzialmente costante significa affermare che può variare. Certamente, è innegabile, che nella maggioranza dei casi tali elementi hanno una durata e quindi non mutano per un tempo assai superiore al periodo d'imposta, ma questo, non può dare adito a delle generalizzazioni. Se è empiricamente vero, per esempio, che la residenza e la qualifica di ente commerciale o non commerciale tendono a rimanere costanti per molti anni, è anche vero che comunque possono variare, e allora, a causa di questa eventualità, anche remota che sia, non è forse giusto immaginare che un giudice debba essere vincolato dall'accertamento, effettuato al riguardo, in un altro giudizio e in un anno differente. E' necessario precisare però, che nemmeno la Corte ha sostenuto l'automatica estendibilità dell'accertamento dei fatti tendenzialmente costanti, visto che condiziona la loro forza vincolante nei successivi giudizi alla verifica "dell'immutata situazione fattuale e normativa". Ma, se tali elementi possono variare da un periodo all'altro, forse sarebbe stato più logico ritenere che l'accertamento sul punto non faccia mai stato nei giudizi relativi ad altri periodi d'imposta, invece di ritenere tale vincolo "condizionato" da un'altra questione che comunque necessita ogni volta di essere comunque riaccertata dal giudice.

La sentenza, al di là di tutto, confermando con forza l'applicabilità del giudicato esterno in materia tributaria, rappresenta un momento di svolta e di importanza decisiva. Molti dubbi restano, però, sulla precisa definizione dei confini entro cui tale istituto si possa applicare, a causa dell'impostazione troppo teorica avuta

---

<sup>90</sup> Si veda TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. Trib.*, 14, 2006.

dalla corte nella trattazione del problema all'interno della motivazione. Per questo la pronunzia rappresenta soprattutto un punto di partenza e non un punto di arrivo. Le conseguenze pratiche della decisione, l'effettiva importanza dell'istituto in materia, saranno chiarite solo in seguito con il passare degli anni<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> Secondo GLENDI una volta confermata la capacità espansiva del giudicato tributario, cambieranno in maniera determinante le strategie sia della pubblica amministrazione sia dei contribuenti con il rischio (secondo l'autore) che trionfi l'ingiustizia all'interno del processo. GLENDI, *Giuste aperture al "ne bis in idem" in Cassazione ma discutibili estensioni del "giudicato tributario" extra moenia*. In *GT-rivista di giurisprudenza tributaria*, n° 7, 2006, 557 ss.

## Capitolo Terzo

### Limiti oggettivi e soggettivi del giudicato esterno tributario

La sentenza n° 13916 del 2006 della Cassazione, nel togliere ogni dubbio sulla estendibilità del giudicato esterno anche in materia tributaria, ha dato vita ad un periodo di forte interesse soprattutto giurisprudenziale<sup>92</sup>, assai utile per delineare meglio i limiti soggettivi, oggettivi e temporali di applicabilità di tale istituto. Le questioni che andremo a trattare sono anche quelle più dibattute e quindi, riguardo ai limiti soggettivi, la possibilità o meno di estendere il giudicato *ultra partes* considerando i valori costituzionalmente garantiti del diritto alla difesa e al contraddittorio; sui limiti temporali invece, fino a che punto il giudicato ha forza vincolante nei periodi d'imposta successivi. Riguardo ai limiti oggettivi il problema è leggermente diverso e nasce dall'attuazione nel caso concreto di ciò che a livello troppo teorico le sezioni unite hanno definito con “*forza regolamentare del giudicato*”<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> Che si contrappone ai quasi cinquant'anni in cui invece tale questione è stata poco trattata anche per quanto venne statuito dalle Sezioni Unite nella storica decisione n°1873/1962.

<sup>93</sup> L'efficacia regolamentare del giudicato, utilizzata nella motivazione della sentenza n° 13916/2006, riprendeva dei concetti già conosciuti in dottrina ma che purtroppo, essendo troppo teorici, mal si prestano a risolvere i problemi pratici.

## **Limiti soggettivi del giudicato tributario**

### **La solidarietà tributaria**

Riguardo ai limiti soggettivi del giudicato, il tema più dibattuto è da sempre la possibile estensione o meno degli effetti di una sentenza a taluni terzi che non hanno partecipato al processo. Nel 1968 con la decisione n° 38 la Corte costituzionale<sup>94</sup>, trattando il tema della solidarietà all'interno del processo tributario, ha condannato *“un sistema che toglie ad alcuni condebitori di un tributo ogni possibilità di difesa autonoma del proprio interesse perché fa espandere fino a loro gli effetti del giudicato ottenuto nei confronti di un altro coobbligato”*. Questa sentenza si somma alla n°55/1971 che ha limitato gli effetti vincolanti del giudicato penale in altri processi ai soli soggetti che avevano preso parte al processo penale, e ad altre sentenze in tema di limiti soggettivi del giudicato.

Da allora è necessario ritenere che il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di esserne parte. Secondo il tessuto normativo vigente, il terzo non può essere pregiudicato, ma al massimo può profittare di un giudicato *inter alios* se una norma lo prevede espressamente.

Il problema dei limiti soggettivi del giudicato nel processo tributario si è posto innanzitutto per quel “fratello minore” dell'articolo 2909 c.c. che è l'articolo 1306 c.c., cioè la disciplina sulla possibilità di estensione dell'efficacia del giudicato ottenuto da un condebitore, a favore dei condebitori solidali<sup>95</sup>. Secondo il primo comma dell'articolo 1306 c.c. *“la sentenza, pronunciata tra il creditore ed uno dei debitori in solido non ha effetto contro gli altri debitori”*. Tale norma riflette il principio secondo cui la sentenza vale solo tra le parti del processo e

---

<sup>94</sup> Corte Costituzionale, 30 aprile 1968, n° 48, in *Diritto e pratica tributaria*, 1968, II, pag. 1077 e ss.

<sup>95</sup> Si è ritenuto infatti applicabile quel principio anche in materia tributaria, nonostante le rilevanti diversità presenti con il diritto civile. Per una trattazione ampia si veda in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, pag. 365 ss.

non *ultra partes*. Perciò la sentenza che abbia respinto il ricorso contro l'accertamento proposto da un coobbligato non ha effetti nei processi promossi da altri coobbligati. In deroga a tale principio però, il secondo comma dell'art. 1306 c.c. prevede per i debitori che non hanno partecipato al processo, la possibilità di opporre al creditore la sentenza favorevole ottenuta da altro condebitore, salvo che sia fondata su ragioni personali. Questa regola non contrasta con il principio del diritto alla difesa visto che rappresenta una mera facoltà per il coobbligato, che può anche non avvalersene, infatti secondo la Cassazione<sup>96</sup> *“viola il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato il giudice che estende d'ufficio gli effetti favorevoli della sentenza, [...] atteso che l'articolo 1306 secondo comma, non ammette un'efficacia immediata,, nei confronti dei coobbligati estranei al giudizio, della sentenza a loro favorevole, ma attribuisce semplicemente a essi il potere di avvalersene”*.

I casi che si possono verificare sono molteplici, i più semplici e che non destano grossi problemi interpretativi sono principalmente due; la prima ipotesi è quella in cui nessun condebitore provvede ad impugnare l'atto, con la conseguente definitività dello stesso e la preclusione di qualsiasi ulteriore contestazione dell'obbligo tributario. Con l'adempimento del dovuto il condebitore o i condebitori avranno il diritto di recesso nei confronti degli altri. L'altra ipotesi è invece quella in cui il primo condebitore che riceve la notifica dell'atto, ottiene, in seguito all'impugnazione, una sentenza favorevole permettendo così a tutti gli altri coobbligati di far valere la regola prevista nel c.c. all'articolo 1306 comma secondo, ed evitando così il contrasto tra giudicati.

Possono tuttavia verificarsi altre due situazioni, che rappresentano da sempre il fulcro delle critiche alla funzionalità e alla coerenza della solidarietà tributaria. I problemi infatti scaturiscono quando la sentenza favorevole di un coobbligato arriva solo successivamente alla sentenza negativa di un altro coobbligato (risultato totalmente o parzialmente soccombente) oppure in seguito alla definitività dell'atto notificato ad un coobbligato per inerzia dello stesso.

---

<sup>96</sup> Cassazione, 5 aprile 1996, n° 3201.

Nel primo caso è in dubbio se il condebitore, su cui grava un giudicato negativo, possa o meno opporre all'Amministrazione finanziaria il giudicato favorevole ottenuto dal coobbligato<sup>97</sup>. Secondo la giurisprudenza prevalente la norma di cui all'articolo 1306 comma secondo non può essere fatta valere dal coobbligato nei cui confronti si sia formato un giudicato diretto per la buona ragione che l'articolo 2909 c.c. *“fa stato ad ogni effetto nei suoi confronti”*. *“Il giudicato vero e proprio, per così dire, prevale sul giudicato inter alios suscettibile, per l'articolo 1306 comma secondo, di un'eccezionale estensione”*<sup>98</sup>.

Il secondo caso riguarda invece il coobbligato inerte. “Ci si è interrogati” sulla possibilità o meno di estendere gli effetti scaturenti dalla pronuncia favorevole anche ai coobbligati che, destinatari dell'atto, non lo abbiano impugnato. Secondo l'orientamento favorevole a fisco, la definitività dell'accertamento nei confronti del coobbligato che non ha impugnato gli precluderebbe la facoltà di giovare del giudicato emesso nei confronti del condebitore. La definitività dell'accertamento, quindi, impedirebbe di invocare il giudicato favorevole ai sensi dell'articolo 1306 comma secondo; non ammetterne l'applicabilità, di contro, significa accettare il contrasto tra giudicati, ovvero che nei rapporti esterni tra creditore e condebitori il tributo nato dalla stessa fattispecie per alcuni sussista e per altri no.

È prevalso per evitare che si verifichi tale situazione un altro orientamento, più favorevole al contribuente, che permette al condebitore inerte di far valere il giudicato favorevole ottenuto da un coobbligato in solido<sup>99</sup>. Se questo da una parte evita tutti i problemi sia esterni (tra creditore e condebitori) sia interni (diritto di regresso) che possono scaturire nel caso di giudicati contrastanti, dall'altro lato comporta un sostanziale aggiramento dell'articolo 21 del D.lgs 546/92 che impone dei termini perentori di impugnazione.

---

<sup>97</sup> Questa risulta l'unica soluzione per evitare il conflitto tra giudicati.

<sup>98</sup> Si veda BOLETTI G., *Sui limiti di operatività dell'articolo 1306 comma 2, del codice civile, in ambito tributario*, in *Rassegna tributaria*, II, 2003, pag. 743 ss.

<sup>99</sup> Si veda Cassazione, 24 febbraio 1992, n° 2268.



La Corte di Cassazione<sup>100</sup> ha però imposto un limite di applicabilità: il condebitore può invocare il giudicato favorevole, formatosi tra l'Amministrazione finanziaria e un altro condebitore, solo in via di eccezione, per contrastare la pretesa di pagamento del tributo<sup>101</sup>, ma non anche per la ripetizione di quanto già pagato.

La ragione di tale limitazione si individuerrebbe nel fatto che la norma attribuisce, come detto in precedenza, al condebitore la mera possibilità (e dunque solo una facoltà) di godere degli effetti favorevoli del giudicato altrui. Egli, dunque, non impugnando l'avviso di accertamento e provvedendo invece all'adempimento, rinuncerebbe tacitamente a tale facoltà. Questo orientamento però ha creato una forte disparità di trattamento tra chi riceve l'atto di riscossione prima della formazione del giudicato favorevole in capo al coobbligato che ha impugnato e chi invece ha la fortuna di riceverlo successivamente potendo eccepire la regola di cui all'articolo 1306 comma secondo. La Corte di Cassazione, in più di un'occasione, ha cercato di eliminare tale ingiustizia, escludendo che il pagamento, se finalizzato ad evitare l'esecuzione forzata, possa essere un limite invalicabile all'applicazione della facoltà in discorso. In tali casi si è disposto che i condebitori adempienti possono richiedere il rimborso avvalendosi del giudicato favorevole. Questo indirizzo conferma la volontà, almeno sporadica della Corte, di superare il "limite dell'avvenuto pagamento" ma ancora siamo lontani da una soluzione giusta e soddisfacente: questa interpretazione infatti, se da una parte sembra condivisibile, dall'altro *"non si vede ragione di distinguere tra chi adempia spontaneamente e chi a seguito di riscossione coattiva. E' quantomeno banale, infatti, generalizzare dicendo che l'adempimento spontaneo sottende sempre la volontà di "gettare le armi", considerando che il contribuente il più delle volte, è mosso all'adempimento spontaneo da altri interessi: può, ad esempio, voler "pagare subito" per evitare le sanzioni per omesso o ritardato pagamento, o per evitare l'inizio di una esecuzione che potrebbe comportare per*

---

<sup>100</sup> Si veda Cassazione, 21 gennaio 1991, n° 535.

<sup>101</sup> In sede di ricorso contro l'avviso di liquidazione.

*lui conseguenze pregiudizievoli (per esempio: discredito, nocivo alla sua attività commerciale) ”<sup>102</sup>.*

La dottrina ha oltretutto criticato tale limite stabilito dalla Corte, sostenendo che la formazione di giudicato contrastanti in capo ai condebitori, nei rapporti esterni con l'amministrazione finanziaria, comporta una sostanziale incoerenza con i principi di uguaglianza e capacità contributiva stabiliti rispettivamente all'articolo 3 e 53 della Costituzione<sup>103</sup>; nei rapporti interni tra condebitori invece il conflitto tra giudicati non permette di applicare il principio di equo riparto, il condebitore che ha adempiuto l'obbligazione tributaria non potrà infatti far valere il diritto di regresso nei confronti dei coobbligati in solido che “hanno” a loro favore una sentenza passata in giudicato che accerta l'insussistenza della pretesa tributaria<sup>104</sup>.

Per cercare di dare soluzione alla diversità di giudicati e di definizioni nei singoli rapporti, sono state avanzate diverse proposte: dall'autotutela, alla riunione d'ufficio delle cause. Tuttavia, negli anni successivi alla sentenza a Sezioni Unite n° 13916 del 2006, quando grazie a quanto statuito dalla Corte in quel momento il tema del giudicato tributario venne affrontato con maggior interesse, lo strumento intorno al quale si è venuto a concentrare il più ampio ed acceso dibattito è stato il litisconsorzio necessario nei confronti di tutti i condebitori.

Le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n°1052/2007<sup>105</sup> hanno statuito che il litisconsorzio necessario si dimostra l'unico mezzo idoneo al perseguimento della giusta imposizione. Il litisconsorzio in effetti, garantisce sia il diritto alla difesa a tutti i condebitori (che devono prendere parte al processo) sia il rispetto dei principi sanciti agli articoli 3 e 53 della Costituzione. Questo

---

<sup>102</sup> Si veda BOLETTI G., *Sui limiti di operatività dell'articolo 1306 comma 2, del codice civile, in ambito tributario*, in *Rassegna tributaria*, II, 2003, pag. 743 ss.

<sup>103</sup> Si veda L. CATALDI, *Solidarietà*.

<sup>104</sup> Tale ripartizione interna attiene in verità alla fase di regresso che è autonoma successiva rispetto alla fase di assolvimento del tributo. Si veda “*Diritto tributario e diritto civile nei rapporti tra soggetti passivi del tributo*”, in *Riv. Dir. fin.* 1969, I, 21 e ss.

<sup>105</sup> Per un'ampia trattazione si veda “*Intorno al litisconsorzio necessario nel processo tributario (riflessioni a margine della sentenza nelle Sezioni Unite n. 1052/2007)*”, in *Diritto e pratica tributaria*, II, 2008, pag 84 e ss.

istituto, superando la complicata questione dei potenziali giudicati contrastanti tra coobbligati, fa inoltre venir meno tutti quei problemi sui rapporti interni dettati dal diritto di regresso spettante al condebitore che ha adempiuto l'obbligazione.

Nella motivazione della decisione presa, le Sezioni Unite hanno indicato le fondamenta giuridiche su cui poggia l'applicabilità del litisconsorzio. Anzitutto, la *“dimensione esclusivamente processuale”* del litisconsorzio, essendo esso strettamente connesso con una *“inscindibilità della causa tra più soggetti”*, la quale è determinata non in base alla situazione sostanziale sottostante i rapporti solidali ma in funzione della domanda del giudizio.

Sempre ai fini della identificazione di tale inscindibilità dell'azione, la domanda deve *“presentare elementi comuni ad una pluralità di soggetti”*.

Se si sostiene la necessità del litisconsorzio, relativamente ai soggetti di situazioni inscindibili, è chiaro che tale litisconsorzio dovrà essere esteso a tutti i coobbligati in solido, anche a coloro che non abbiano ricevuto atto accertativo ovvero non lo abbiano impugnato. Sotto quest'ultimo aspetto, è chiaro che chiamare in giudizio il condebitore inerte significa, anche in questo caso, superare i limiti previsti all'articolo 21 del D. Lgs 546/92.

Ma la critica più rilevante mossa nei confronti di tale orientamento, è in verità un'altra e riguarda le conseguenze della mancata notifica ai coobbligati. Come è stato correttamente e provocatoriamente prospettato da C. Glendi<sup>106</sup> *“se in caso di atto stipulato tra vari soggetti l'ente impositore non procede accertativamente, entro il termine decadenziale prestabilito, nei confronti di tutti, l'attività accertativa resta vanificata in toto, cioè l'ente impositore non può più pretendere l'imposta da nessuno”*, è quindi, secondo la classica espressione usata dai processualisti, *inutiliter data* a causa della non integrità del contraddittorio.

---

<sup>106</sup> Si veda C. GLENDI, in *Le SSUU. della Suprema Corte officiano i funerali della solidarietà tributaria*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2007, 189 ss.

## **I rapporti tra soci e società trasparenti**

Il problema della definizione dei limiti soggettivi del giudicato non si pone esclusivamente nei casi di solidarietà tributaria, anzi, il tema è stato affrontato per molteplici altre questioni. Da sempre l'argomento maggiormente discusso, insieme alla solidarietà, riguarda le controversie sulla imputazione al socio di società di persone del reddito della società.

Il principio di trasparenza, sancito all'articolo 5 del Tuir, prevede che i redditi delle società di persone residenti nel territorio dello Stato (e altri enti indicati al comma terzo del medesimo articolo) *“sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione”*. Questa scissione tra soggetto obbligato alla dichiarazione cui si imputa l'attività esercitata dall'organizzazione e soggetti obbligati al pagamento dell'imposta crea problemi interpretativi.

Ormai è pacifico che l'Amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di notifica dell'accertamento “unitario” ai soci o ad una parte di essi, quindi per garantire il valore costituzionale del diritto alla difesa, l'eventuale giudicato che si viene a formare in seguito a tale vicenda in capo alla società non può essere vincolante per i soci. All'avviso di accertamento “unitario” devono far seguito autonomi atti di accertamento “individuali”, nei quali l'esito della rettifica della dichiarazione della società viene riflesso sul reddito complessivo di questi ultimi<sup>107</sup>. In effetti, in assenza di espresse disposizioni di legge, la dottrina più autorevole e la giurisprudenza sono arrivate a constatare che l'atto di accertamento “unitario” determini un vincolo non per i soci, bensì per la sola Amministrazione finanziaria<sup>108</sup>.

Questo procedimento però ripropone come nel caso della solidarietà tributaria il problema del conflitto tra giudicati. Può accadere per esempio che la società risulti soccombente in giudizio (oppure l'atto di accertamento

---

<sup>107</sup> La necessità dell'ulteriore atto non è mai stata messa in dubbio, piuttosto si è discusso sulla natura di tale atto. Si veda al riguardo G.FRANSONI, in *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, 2001, Giuffrè, pag. 347 ss.

<sup>108</sup> Si veda F.TESAURO, in *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone*, in *Boll. trib. inf.* 1979, pag 437 ss.

dell'Amministrazione diventi definitivo per l'inerzia della società) ma in un momento successivo uno o più soci, impugnando l'atto individuale, risultino vincenti con la conseguenza che la pretesa tributaria non sussista per uno o più soci mentre sussista in capo alla società e in capo ai soci inerti (che non hanno impugnato l'atto individuale) oppure risultati soccombenti.

Nel 2008, con la sentenza n° 13815 la Corte di Cassazione a Sezioni Unite<sup>109</sup> risolve la questione affermando che il procedimento di accertamento dei redditi in forma associata si deve fondare sui principi di unitarietà e trasparenza. Negando l'autonomia delle vicende processuali, la Corte afferma la ricorrenza di una ipotesi di litisconsorzio tributario necessario tra tutti i soggetti destinatari dell'azione impositiva poiché rinviene anche in tale fattispecie imponibile un *“rapporto tributario sostanzialmente unico con pluralità di soggetti”*. Il litisconsorzio viene considerato l'unica soluzione in grado di garantire a tutti i soggetti il diritto alla difesa evitando allo stesso tempo il conflitto tra giudicati, ritenuto *“una distorsione inaccettabile”* da scongiurare in tutti i modi. In verità però, risulta molto difficile prospettare come unica una fattispecie caratterizzata da presupposti d'imposta differenti e che comporta il pagamento di tributi differenti in capo a soggetti diversi (l'Irap per la società e l'Irpef e Ires per i soci). Nel procedimento di imposizione sui redditi prodotti in forma associata l'unico elemento *“unitario”* è il calcolo della base imponibile, non anche l'obbligazione che invece è dovuta dai soci in misura differenziata a seconda della situazione reddituale di essi. Infine, l'assenza di uno specifico obbligo di notifica dell'atto unitario ai soci, implica la possibilità che essi non prendano parte al processo e quindi che tale giudizio vincoli solo la società<sup>110</sup>. Queste problematiche attuative però, non sono state puntualmente risolte dalle Sezioni Unite nella motivazione della sentenza, che ha sbrigativamente adattato al caso concreto le argomentazioni contenute nella sentenza SSUU n° 10527/2007. Il nesso tra le due decisioni affiora ancora più marcatamente nella parte finale della sentenza, quando la Corte, dopo aver disposto nei casi di contraddittorio non

---

<sup>109</sup> Per un ampia trattazione si veda il commento di D. COPPA, in *Rass. trib.*, IV, 2008, pag 978 ss.

<sup>110</sup> Si veda ancora il commento di D. COPPA, in *Rass. trib.*, IV, 2008, pag 983.

integro il rinvio della causa alla commissione provinciale “*per la celebrazione del giudizio di primo grado nei confronti di tutti i litisconsortili necessari*”, prevede delle eccezioni nel caso in cui si siano già formati dei “*giudicati parziali*”. Come nella sentenza n°1052/2007 infatti, viene riconosciuta ai soci (anche inerti) la facoltà di avvalersi del giudicato favorevole ottenuto da un altro socio, con i soli limiti del giudicato diretto di segno opposto e della ripetibilità di quanto pagato. La Corte, in assenza di una disposizione che consenta espressamente di derogare all’operatività dei limiti soggettivi del giudicato di cui all’articolo 2909 c.c., ha esteso alla fattispecie in esame l’ambito di applicazione della disposizione dettata in tema di obbligazioni solidali (art.1306 comma 2) e condiviso l’orientamento più recente riguardo ad esso (sentenza n°1052/2007 SSUU) che oltretutto, come già affermato in precedenza, non evita nemmeno del tutto il problema dei contrasti tra giudicati, che potrebbe comunque presentarsi quando l’integrazione del contraddittorio sopraggiunga successivamente alla formazione di un giudicato diretto che non viene travolto dalla sentenza emessa nel giudizio consortile.

*“Giova solo precisare, al riguardo, che non esistendo rapporti di regresso tra soci, non sembrano sussistere ragioni insuperabili per ammettere che le obbligazioni di ciascuno di essi possano essere determinate in modo differente. In effetti, [...] a sostegno della necessità che le obbligazioni tributarie solidali paritetiche siano oggetto di accertamento unitario traggono origine non solo dall’unicità del fatto costitutivo delle medesime, ma anche dai riflessi abnormi che un accertamento autonomo e differenziato determina sul piano dei rapporti interni fra i condebitori”*<sup>111</sup>.

Forse il conflitto fra giudicati resta ancora oggi la soluzione migliore da un punto di vista pratico, visti anche gli indirizzi che la giurisprudenza sta pericolosamente calcando per evitare tale contrasto<sup>112</sup>.

---

<sup>111</sup> G.FRANSONI, in *Giudicato tributario e attività dell’amministrazione finanziaria*, 2001, Giuffrè, pag 365.

<sup>112</sup> Si veda a tal proposito le due sentenze (n° 14011/2007; n° 12997/2007) del Cassazione, trattate specificatamente da D.COPPA, in *Corr.Trib.* 32/2007, pag. 2596 ss.

## **Limiti oggettivi del giudicato**

Una volta confermata l'efficacia *ultra litem* del giudicato tributario<sup>113</sup> l'attenzione si è spostata sui suoi limiti oggettivi, al fine di capire che cosa faccia stato tra le parti, quali statuizioni possano definitivamente e obbligatoriamente valere tra i soggetti che abbiano preso parte al processo, tanto che un secondo giudice non potrebbe pronunciarsi diversamente (o meglio, ulteriormente). Le Sezioni Unite della Corte, abbandonata la tesi che limitava alle uniche statuizioni presenti nel dispositivo l'idoneità a divenire "cosa giudicata", hanno attribuito tale "copertura" anche e soprattutto a quelle enunciazioni formulate nella motivazione della sentenza (le cosiddette "questioni pregiudiziali e preliminari") che il giudice deve risolvere al fine di pervenire alla decisione finale. D'altronde, anche considerando il processo tributario come un giudizio dichiarativo<sup>114</sup>, resta comunque la motivazione il luogo in cui cercare la regola, la soluzione statuita dal giudice e idonea a conformare il comportamento futuro delle parti e di un secondo giudice<sup>115</sup>, non limitatamente a quella specifica fattispecie dedotta in giudizio. Tuttavia, non ad ogni statuizione presente nella motivazione della sentenza può riconoscersi siffatta idoneità a fare stato, ma *"solo a quelle [...] rispetto alle quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo"*<sup>116</sup>.

Ciò che la giurisprudenza successiva<sup>117</sup> non ha condiviso è il parere avuto dalle Sezioni Unite nella parte in cui il giudicato veniva esteso anche a quegli *"elementi tendenzialmente costanti"* in una pluralità di periodi d'imposta quali per esempio *"le qualificazioni giuridiche (ente commerciale, qualità d'imprenditore, sede legale) assunte dal legislatore come elementi preliminari"*

---

<sup>113</sup> Corte di Cassazione a Sezioni Unite n°13916/06.

<sup>114</sup> La Corte nella sentenza precisa che il processo tributario come il processo civile non può essere considerato un giudizio sull'atto (da annullare) bensì un giudizio che si estende al merito e quindi anche all'accertamento del rapporto.

<sup>115</sup> Individuata nella efficacia regolamentare del giudicato.

<sup>116</sup> Secondo quanto statuito dalle Sezioni unite in quel caso

<sup>117</sup> Successiva alla sentenza a SSUU n°13916.

*per l'applicazione di una specifica regolamentazione tributaria*". Se in quella sede al giudicato tributario venne attribuita un'estensione tale da coinvolgere anche *"le questioni analoghe su fatti simili"*<sup>118</sup> la giurisprudenza successiva ha invece limitato l'estensione ai soli fatti identici.

In effetti, il principio del *ne bis in idem*, deve essere fatto valere esclusivamente in relazione ad uno stesso fatto: se un fatto è già stato oggetto di giudizio allora vincola le parti e il giudice successivo; se invece un secondo giudice deve valutare un fatto simile o analogo perché mai dovrebbe adeguarsi a tale regola, limitando oltretutto il diritto di difesa delle parti? Al massimo il precedente *"potrà indirizzare la decisione, con valenza anche autorevole, ma non potrà certamente limitare i poteri del secondo giudice"*<sup>119</sup>.

Proprio sulla base di tale convinzione, nella sentenza n°4607/08 la quinta sezione della Corte ha *"corretto il tiro"* avuto dalla Cassazione nel 2006. Il caso riguardava una società (soccombente in appello) che presentava ricorso in ultimo grado di giudizio e deduceva la violazione dell'articolo 2909 c.c. richiamando le sentenze (passate in giudicato) relative ai due anni precedenti<sup>120</sup>. Il fulcro della questione erano delle rettifiche effettuate dell'amministrazione finanziaria su alcune poste di bilancio (come le quote di accantonamento ai fondi rischi) che si rinnovano di anno in anno con presupposti di fatto sempre diversi. Ad avviso della Corte, non vi era stata violazione dell'articolo 2909 c.c. perché *"si trattava di sentenze che soltanto decidono in modo difforme questioni analoghe ma non risolvono un'unica questione identica, oltre che nella sua componente di diritto anche nella sua componente di fatto. [...] In sostanza, se da un'unica fonte scaturiscono poste attive (o passive) differenti anno per anno il giudicato coinvolge quella specifica annualità oggetto del giudizio e non si riflette sulle*

---

<sup>118</sup> Per un'analisi critica sulla questione si veda F. TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, pag. 1175 e ss.

<sup>119</sup> Si veda il commento di M. NUSSI e S. BUTTAS alla sentenza della Corte di Cassazione n° 2406/07, in *Corr. Trib.*, 26, 2008, pag. 2109 ss.

<sup>120</sup> La questione riguardava l'anno fiscale 1994 e il contribuente richiamava le decisioni passate in giudicato riguardo agli anni 1993 e 1992.



*altre; in quanto di volta in volta si articolano in termini diversi gli elementi di fatto, restando identica solo la questione giuridica che consente di risolvere il caso concreto. Ed in ordine alle mere questioni di diritto non è opponibile il giudicato esterno”*.

L'anno successivo, nella sentenza n° 11084, la sezione tributaria (della Corte) ha addirittura previsto dei limiti di applicabilità del giudicato esterno ancora più stringenti. La questione in ordine alla quale il contribuente invocava il giudicato riguardava la spettanza dell'esenzione dall'Ilor (ex art. 21 D.P.R. n°601/73) della quota destinata a riserva statutaria; la norma, non più in vigore<sup>121</sup>, prevedeva che “per le aziende e gli istituti di credito le quote di reddito destinate a riserva legale o statutaria in eccedenza al ventesimo dell'utile di bilancio sono esenti dall'imposta locale sui redditi per metà del loro ammontare”.

Condivisibile la presa di posizione avuta dalla Corte in quel caso<sup>122</sup>, che ha negato l'estendibilità del giudicato formatosi sulla medesima posta riguardo ad un anno differente, in quanto “*gli elementi da accertare non solo si rinnovano di anno in anno su presupposti di fatto diversi, ma addirittura dipendono dalla volontà dell'assemblea della società*”<sup>123</sup>. Nella motivazione della pronuncia però, il “*valore di giudicato*” viene limitato alle statuizioni relative ad un componente del reddito che “*non solo non si è modificato, ma che non si sarebbe potuto modificare negli esercizi successivi*”. Non sarebbe quindi rilevante la concreta identità dell'elemento di fatto considerato quanto l'inidoneità dell'elemento a modificarsi negli anni come per esempio nel caso di ammortamento pluriennale di un cespite<sup>124</sup>. Nel caso in questione, secondo l'orientamento espresso dalle

---

<sup>121</sup> L'articolo 21 del D.P.R. n° 601/1973 è stato abrogato dall'articolo 3 della legge 28/12/95 n° 549. La norma trova applicazione nella fattispecie in esame perché l'agevolazione è contestata per gli anni in cui era ancora in vigore.

<sup>122</sup> Come sostenuto da F. DEL GROSSO, in *La Cassazione ritorna sul giudicato esterno*, in *Rass. trib.*, 5, 2009, 1415 e ss.

<sup>123</sup> L'ammontare della riserva può essere variato di anno in anno con le maggioranze prescritte per tali modificazioni dall'atto costitutivo.

<sup>124</sup> Oppure come nel caso di spettanza o meno di un'agevolazione fiscale pluriennale. In effetti nella decisione n°13916/2006 le SSUU, nonostante abbiano statuito l'efficacia regolamentare del giudicato anche in fatti analoghi, trattavano un caso concreto di agevolazione quinquennale. Nei cinque anni quindi il fatto non si sarebbe né modificato né potuto modificare in nessun modo.

SSUU nel 2006, il secondo giudice avrebbe dovuto accertare “*la situazione fattuale e normativa*” per verificare che essa non si fosse modificata; e in tal caso avrebbe dovuto far valere la regola di cui all’articolo 2909 c.c. Secondo questo orientamento invece, il (secondo) giudice dovrebbe meramente e astrattamente verificare che la questione non si possa mai e in nessun modo modificare, risultando del tutto superfluo la verifica del fatto concreto dedotto in giudizio.

Anche rispetto alle “qualificazioni giuridiche” la giurisprudenza ha limitato largamente l’indirizzo avuto dalle SSUU nella pronuncia n°13916/06<sup>125</sup>. Nella sentenza n°4248/06<sup>126</sup> la Corte, trattando una questione relativa alla qualificazione di un’attività come imprenditoriale o meno, ha affermato che tale qualificazione non può essere coperta da giudicato perché “*l’accertamento della non ricorrenza di un’organizzazione di tipo imprenditoriale con riferimento a specifici anni d’imposta non può assumere carattere tendenzialmente permanente potendo l’organizzazione mutare con riferimento a successivi periodi d’imposta*”. Il problema, si può presentare anche nel medesimo periodo fiscale se l’accertamento riguarda un’imposta differente da quella oggetto del precedente giudizio. Per ogni imposta infatti, non è detto che qualsiasi qualificazione giuridica si basi sui medesimi elementi da verificare cosicché, per esempio, se viene accertato per l’Ires che un soggetto è imprenditore commerciale non è detto che risulti tale anche per un’altra imposta, e questo fa sì che il giudicato non possa valere nel secondo caso, anche se riguarda il solito periodo d’imposta<sup>127</sup>.

In verità, non si rinvencono ragioni per cui si debba limitare così tanto l’estendibilità del giudicato. L’orientamento avuto dalle SSUU nel 2006 infatti,

---

<sup>125</sup> Questo non sorprende visto che le qualificazioni giuridiche sono elementi tendenzialmente costanti.

<sup>126</sup> Si veda E. DELLA VALLE, *Il processo tributario*, Cedam, 2008, pag. 436 ss.

<sup>127</sup> Di parere contrario la Cassazione n° 11226/07, che nella motivazione della sentenza precisa che la qualificazione giuridica già accertata e passata in giudicato ha valore vincolante anche in un successivo giudizio riguardante un’imposta differente. In tal caso il vincolo di cui all’articolo 2909 c.c. non venne comunque fatto valere perché gli accertamenti si basavano su prove differenti.

realizzava in pieno l'interesse pubblico alla certezza del diritto mediante la stabilità della decisione, garantendo l'effettività della tutela. Se è vero che gli elementi “*tendenzialmente costanti*” per definizione possono variare, e quindi è vero che la Corte in quella sede ha esteso (potenzialmente) gli effetti dell'articolo 2909 c.c. alle “*questioni analoghe su fatti simili*”, è anche vero che ha imposto il limite (da accertare) della medesima “*situazione fattuale e giuridica*”. In questo modo, ha inteso comunque limitare l'estensione alle sole situazioni rimaste invariate nel tempo<sup>128</sup>.

## **Il giudicato in imposte differenti**

Recentemente la giurisprudenza<sup>129</sup> si è anche pronunciata riguardo a un'altra ipotesi di estensione del giudicato tributario: si tratta dell'interrogativo se il giudicato formatosi all'esito di un giudizio su una determinata imposta possa esplicare effetti in un giudizio su un'altra imposta, evidentemente essendone coinvolte le medesime questioni. Inizialmente, si deve ricordare un orientamento più volte espresso in passato dai giudici di legittimità, secondo cui l'accertamento effettuato ai fini di una determinata imposta vincolerebbe la stessa Amministrazione finanziaria nell'accertamento dell'imponibile di una diversa<sup>130</sup>. Ad esempio, è stato ritenuto in passato che l'accertamento di maggior valore di un complesso aziendale ai fini dell'imposta di registro sia vincolante per la stessa Amministrazione finanziaria nel momento in cui si tratti dell'accertamento avente ad oggetto il valore della plusvalenza generata dalla

---

<sup>128</sup> Si veda MANZON, *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del giusto processo: lo swing-over della Cassazione*, in *Corr. Giur.*, n°12/2006, pag. 164 ss.

<sup>129</sup> Anche riguardo a tale questione la giurisprudenza successiva alla sentenza n°13916/2006 è stata molto attiva.

<sup>130</sup> Tale indirizzo, condiviso dalla giurisprudenza maggioritaria, è da sempre criticato dalla dottrina prevalente.

stessa cessione<sup>131</sup>. Alla luce di tali considerazioni e viste le aperture verso la rilevanza del giudicato esterno in materia tributaria manifestate dalla Corte di Cassazione nel 2006, ci saremmo potuti attendere, dalla giurisprudenza successiva, il riconoscimento dell'efficacia vincolante anche, e soprattutto, all'accertamento passato in giudicato riguardo ad un'altra imposta. Con l'eccezione di alcuni casi sporadici (poco dopo l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite<sup>132</sup>) in verità, l'indirizzo prevalente non ha riconosciuto l'efficacia vincolante stabilita dall'articolo 2909 c.c. alle decisioni riguardanti un'imposta differente da quella coperta da giudicato.

Nella sentenza n° 23893/2007 la Corte ha ritenuto corretta la presa di posizione avuta dalla Commissione Tributaria Regionale (n°71.03.01), la quale aveva escluso, nell'ipotesi invocata dal contribuente, violazione del precedente giudicato<sup>133</sup>: *“Ai fini dell'accertamento della preclusione derivante dall'esistenza di un giudicato esterno, fondamentale ed imprescindibile risulta, oltre all'identificazione della statuizione contenuta nella precedente decisione, il raffronto della stessa con l'oggetto specifico del processo nell'ambito del quale il giudicato dovrebbe fare stato, e quindi il riscontro dell'esistenza di una relazione giuridica tra i diritti dedotti nei due giudizi: la preclusione dev'essere pertanto esclusa qualora il giudizio abbia ad oggetto un rapporto giuridico diverso da quello deciso con la sentenza passata in giudicato, ed in particolare, nella materia tributaria, nel caso in cui la controversia riguardi imposte strutturalmente ed oggettivamente differenti da quella che ha costituito oggetto della predetta decisione, e tra le stesse non sia configurabile alcun vincolo giuridico”*.

Nella sentenza n°14087/07, la Corte inizialmente si è uniformata a tale orientamento affermando che *“affinché una lite possa dirsi coperta dall'efficacia*

---

<sup>131</sup> Si veda Cassazione n°792/2003, oppure Cassazione n°4117/2002, in *Rass. Trib.* 2002, pag 1335 e ss.

<sup>132</sup> Si veda Cassazione n° 23370 del 30/10/2006 in cui la Corte ha stabilito che il giudicato avente ad oggetto la tassa per l'Europa, nel quale si accerta la natura annuale o pluriennale di un determinato emolumento percepito da un dipendente, si estende nel procedimento riguardante l'Irpef, che abbia ad oggetto la medesima questione, ai fini della sottoposizione del compenso a tassazione separata.

<sup>133</sup> C.T.R. n°99.16.99 del 12/7/99

*di giudicato di una precedente sentenza resa tra le stesse parti, è necessario che il giudizio introdotto per secondo investa il medesimo rapporto giuridico che ha già formato oggetto del primo*"; successivamente ha precisato che *"in difetto di tale presupposto (medesima situazione giuridica), nulla rileva la circostanza che la seconda lite richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso della prima, in quanto l'efficacia oggettiva del giudicato non può mai investire singole questioni di fatto o di diritto"*. In questo modo si è escluso che la rilevanza del giudicato in imposta differente possa in qualsiasi modo vincolare il nuovo giudizio, visto che è stata espressamente esclusa tale copertura anche alle medesime questioni di fatto già accertate precedentemente: in un anno circa, si è passati dalla potenziale estensione del giudicato alle situazioni analoghe (SSUU n°13916/2006), all'estensione del giudicato solo in caso di identica situazione di fatto e di diritto (sentenza n°4607/08<sup>134</sup>), fino ad arrivare a escluderne l'applicazione anche al medesimo fatto già accertato (sulla convinzione che il rapporto giuridico oggetto di trattazione fosse differente).

In verità affermare, in via generale, che il giudicato possa rilevare all'esterno solo se ci troviamo di fronte a medesimi rapporti giuridici vuol dire, soprattutto in materia tributaria, escludere la rilevanza del principio nelle ipotesi di contestazioni che riguardano non solo differenti tributi, ma anche differenti periodi d'imposta di medesimi tributi. Occorre, invece, evidenziare che, soprattutto con riguardo alle imposte periodiche, il problema della rilevanza esterna del giudicato muove dalla prospettiva dell'esistenza di distinti rapporti giuridici. D'altra parte però, è doveroso ricordare che affinché in una controversia venga fatto valere il giudicato formatosi in un'imposta differente, è necessario che tale accertamento sia in grado di valere ultra litem, e in particolare risolva la questione trattata. Il problema in effetti, è stato proprio questo: molto spesso, dopo la sentenza SSUU n° 13916, la Cassazione ha negato l'applicazione del giudicato riguardo a un imposta differente, soffermandosi

---

<sup>134</sup> Già trattata in precedenza, a pagina 59.

nuovamente<sup>135</sup> sui differenti rapporti giuridici trattati, quando in verità il fulcro del problema era un altro, ossia che il giudicato sostanziale non “faceva stato” nei confronti della questione da accertare. Emblematica a riguardo è la sentenza n° 2438/07. Nel caso di specie, un professionista ha inteso far valere una sentenza passata in giudicato favorevole in tema di Iva, in un secondo giudizio riguardante l’Irpef-Ilor. Entrambi gli atti impositivi erano fondati su alcune movimentazioni bancarie non contabilizzate, evidenziate in un unico processo verbale di constatazione. Le disposizioni in tema di accertamento delle imposte sui redditi stabiliscono che i versamenti e i prelevamenti non annotati nelle strutture contabili si presumono “ricavi”; quelle in tema di imposta sul valore aggiunto invece stabiliscono che i versamenti e i prelevamenti non contabilizzati si presumono “operazioni imponibili”. Perciò, in relazione a movimenti bancari non contabilizzati, l’Amministrazione finanziaria può avanzare distinte pretese impositive riguardo alle due imposte (imposta dei redditi e imposta sul valore aggiunto).

Le vicende impositive Irpef-Iva sono strettamente legate, in quanto i movimenti bancari non contabilizzati rappresentano gli elementi fattuali sui quali si basano entrambe le pretese. Tuttavia, ciò non significa che se si accerta che tali somme non sottendono operazioni imponibili ai fini Iva, allo stesso modo si possa dire con certezza che tali somme non possano rappresentare in nessun caso ricavi o compensi imponibili ai fini delle imposte sui redditi. Molto frequentemente, come accade se si tratta di corrispettivi di cessioni di beni o di prestazioni di servizi, gli accertamenti giudiziali Iva-Irpef devono convergere nel senso della loro imponibilità o non imponibilità. Ma se si tratta per esempio di somme versate sul conto corrente in relazione ad interessi moratori, queste risulterebbero escluse dal campo di applicazione dell’Iva (ai sensi dell’art 15 comma 1 del D.P.R 633/72), mentre sarebbero tassabili secondo la normativa dell’Irpef<sup>136</sup>. Non si può quindi affermare che vi è sempre coincidenza fra i regimi di

---

<sup>135</sup> I motivi indicati nella sentenza, in effetti, non si discostano da quelli eccepiti in passato nelle decisioni n°14714/01 e n°8709/2003.

<sup>136</sup> Tassabili ai fini Irpef come redditi di lavoro autonomo ai sensi dell’art 6, comma 2, del Tuir n°917/1986.

imponibilità. Nel caso in questione, la Corte di Cassazione ha escluso che il giudicato formatosi ai fini Iva possa vincolare la controversia riguardo all'Irpef, precisando che *“l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato è limitato alle operazioni imponibili, le sole rilevanti ai fini dell'Iva, per cui la stessa non contiene nessun accertamento anche in ordine alla eventuale non riferibilità di quelle stesse movimentazioni bancarie a ricavi, ovverosia ad elementi aventi rilievo ai fini della determinazione del reddito imponibile del contribuente”*.

Quindi correttamente la corte ha escluso l'estendibilità del giudicato tributario sull'Iva alla controversia ai fini Irpef, in quanto nel primo accertamento il giudice non ha verificato con certezza la provenienza di tali movimenti bancari. Ciò che invece non è comprensibile e non solo nel caso di specie<sup>137</sup>, è la motivazione su cui la Cassazione basa la decisione presa: la scelta infatti non è dipesa dal fatto che si trattava di differenti rapporti giuridici<sup>138</sup>, quanto dal fatto che il giudicato sostanziale non riguardava e quindi non accertava in nessun modo la controversia trattata.

Se il procedimento ai fini dell'Iva si fosse concluso con l'annullamento della pretesa impositiva, in quanto si accertava che i versamenti bancari rappresentavano, per fare un esempio, il corrispettivo di un disinvestimento di quote fondi comuni sottoscritti dal contribuente, è da chiedersi se la Cassazione anche in quel caso avrebbe escluso l'applicazione del giudicato nell'ambito del procedimento Irpef o se invece sarebbe arrivata ad una conclusione diametralmente opposta<sup>139</sup>. In effetti, nel 2011 con la sentenza n°24049 la Cassazione riapre<sup>140</sup> alla possibilità di far valere il giudicato formati nei confronti di un'imposta diversa da quella oggetto di giudizio. Nel caso in specie, il contribuente aveva eccepito, contro l'accertamento notificatogli da parte

---

<sup>137</sup> Tale motivazione in effetti viene riproposta in gran parte delle decisioni (sfavorevoli al giudicato esterno in imposta differente) prese dalla Corte in quel periodo.

<sup>138</sup> Come la Corte ha indicato nella motivazione della pronuncia.

<sup>139</sup> In nessun caso infatti viene superato il problema del “differente rapporto giuridico”.

<sup>140</sup> Come accade in occasione della sentenza della Corte n° 23370/2006, con la quale venne stabilito che il giudicato avente ad oggetto la cd. Tassa sull'Europa, si estende nel procedimento riguardante l'Irpef.

dell'Agenzia delle entrate con il quale venivano ipotizzati maggior ricavi ai fini Irpef, il giudicato a lui favorevole formatosi in precedenza sulla questione delle due imposte Iva e Irap. La Cassazione ha specificato che l'Irap, in sostanza, è un'imposta sul reddito, e il suo imponibile è rappresentato *“dalla differenza tra i ricavi dell'attività imprenditoriale e i costi per l'acquisto di materie prime, beni strumentali e servizi professionali e d'impresa”*. Per questo se il Fisco, per quantificare l'Irap, accerta un maggiore valore netto della produzione, in ragione di incassi non contabilizzati, *“e se tale assunto scompare dal mondo giuridico per effetto di giudicato che esclude incassi non contabilizzati, viene meno, in radice, il dato storico, economico e fattuale di partenza dei maggiori ricavi”*, nella specie imputati ai fini Irpef. Se non risulta un caso isolato, quanto affermato in questo frangente dalla Corte di Cassazione può rappresentare sicuramente un cambio di rotta, e si può immaginare che in futuro il giudicato sostanziale tributario possa essere fatto valere anche nei giudizi aventi ad oggetto un'imposta differente. Questo oltretutto risulterebbe un segnale di continuità con i principi e i convincimenti avuti dalla Corte nella storia decisione del 2006.



## **Capitolo Quarto**

### **La Corte di giustizia e l'intangibilità del giudicato tributario**

I problemi applicativi della “cosa giudicata” non dipendono esclusivamente dalle differenti correnti di pensiero e linee interpretative della dottrina e della giurisprudenza italiana. Il processo di integrazione europea ha influenzato il diritto nazionale e ha comportato il sorgere di notevoli problemi di coordinamento, a seguito dei quali frequentemente è intervenuta la Corte di giustizia, principalmente in sede di rinvio pregiudiziale.

Nonostante la tutela dei diritti di matrice sovranazionale debba essere garantita dagli ordinamenti processuali interni, i principi generali del diritto dell'Unione hanno influenzato i sistemi di giustizia nazionali ben oltre gli obblighi di conformità imposti dai Trattati. La giurisprudenza della Corte di giustizia, in una logica di bilanciamento tra diverse, ma egualmente rilevanti esigenze, ha cercato di individuare un punto di equilibrio tra l'autonomia procedurale degli Stati membri e la necessità di assicurare un'adeguata tutela alle posizioni soggettive di matrice europea, in funzione dell'effettività del diritto dell'Unione. La questione risulta particolarmente delicata e complessa, venendo in rilievo principi fondamentali degli ordinamenti giuridici nazionali, quali per esempio la certezza del diritto e l'intangibilità del giudicato.

### **Il valore del giudicato nelle decisioni della Corte di giustizia europea**

Il diritto comunitario conduce da tempo un “*sottile lavoro di erosione ai fianchi della nozione tradizionale di cosa giudicata*”<sup>141</sup> nel quadro di un lento ma

---

<sup>141</sup> Espressione utilizza da P. BIAVATI nei suoi scritti. Si veda al riguardo *Europa e processo civile. Metodi e prospettive*; Giappichelli, Torino, 2003, pag 23 e seguenti.

concreto cammino di mutazione genetica di molte delle categorie del diritto processuale.

Un primo segnale si coglie quando la Corte di Giustizia definisce l'ambito oggettivo e soggettivo dei propri giudicati in relazione a successivi processi che investano la medesima controversia. Si può notare, infatti, come da sempre i giudici del Kirchberg abbiano affermato che l'autorità di cosa giudicata riguardi unicamente i punti di fatto e di diritto che sono stati effettivamente decisi dalla pronuncia giudiziale di cui si tratta<sup>142</sup>. Considerando invece che in Italia, nel corso degli anni, si è andati verso un'interpretazione molto più estensiva del concetto disciplinato all'articolo 2909 c.c., tanto che ormai è pacifico che il giudicato copre il dedotto e il deducibile<sup>143</sup>, i problemi di coordinamento sono tutt'altro che semplici da risolvere.

La Corte di giustizia europea, va subito specificato, quando è stata chiamata a decidere riguardo ad una questione coperta da giudicato nazionale, ha sempre cercato di affermare<sup>144</sup> che la certezza del diritto è un valore imprescindibile che l'unione stessa deve garantire, e per questo il giudicato non può essere mai messo in dubbio.

Dalla sentenza del caso Kobler<sup>145</sup> però, sembra che la Corte Europea, percorrendo strade alternative o "aggrappandosi" alla peculiarità della questione oggetto di trattazione, stia mettendo in dubbio questo valore fondamentale nei casi in cui esso sia stato pronunciato in spregio a norme inderogabili di diritto comunitario.

---

<sup>142</sup> Per citare alcuni esempi si veda Corte di giustizia causa C-277/96 P, *Lenz c. Commissione*; causa C-238/99 P; causa T-133/01.

<sup>143</sup> La giurisprudenza e la dottrina maggioritaria infatti considerano coperti dal giudicato anche le questioni deducibili, ossia quelle questioni che potevano essere eccepite ma erano state tralasciate dalle parti.

<sup>144</sup> Come vedremo ci sono stati dei casi in cui non ha dato seguito a tale indirizzo giurisprudenziale.

<sup>145</sup> Corte di Giustizia 30 settembre 2003, C-224/01, causa Kobler.

Nel caso Kobler la Corte di Giustizia ha sancito la responsabilità dello Stato membro nei confronti del cittadino leso, quando la violazione del diritto comunitario sia stata attuata da organi giudiziari di ultima istanza. Così facendo, da una parte conferma l'intangibilità del giudicato, anche se erroneo<sup>146</sup>, dall'altra parte prevede il risarcimento dei danni come unica forma di tutela possibile. La presenza di un giudicato contrario ai principi comunitari, anche se non può essere rimosso, infatti, non impedisce di riconoscere una violazione dell'obbligo di collaborazione ex art. 10 del Trattato CE del giudice che lo ha pronunciato<sup>147</sup>. Questa pronuncia, nonostante non vada ad intaccare direttamente il valore del giudicato, ha suscitato l'attenzione della dottrina<sup>148</sup> perché è apparsa come una forma di aggiramento del giudicato: infatti, il ricorrente, a cui era stata negata una determinata utilità patrimoniale con sentenza definitiva in Austria, aveva comunque ottenuto la medesima utilità e sempre a carico del governo austriaco, sia pure a titolo di risarcimento del danno<sup>149</sup>.

Il problema della immodificabilità di provvedimenti divenuti ormai definitivi viene ancora affrontato dalla Corte di Lussemburgo nella sentenza Kuhne & Heitz del 13 gennaio 2004<sup>150</sup>, a seguito di rinvio pregiudiziale del giudice nazionale. La pronuncia ribadisce il dovere di tutte le autorità degli Stati membri di garantire la piena attuazione del diritto comunitario nell'ambito delle loro competenze, sempre però che ciò non comporti una violazione del principio della

---

<sup>146</sup> Con il termine giudicato erroneo ci riferiamo al giudicato contrario alle norme comunitarie (detto anche giudicato *anticomunitario*).

<sup>147</sup> Secondo l'articolo 10 del Trattato CE: " *Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente Trattato ovvero determinate agli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato*".

<sup>148</sup> Si veda SCODITTI, *Francovich presa sul serio: la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale*, in *Foro italiano*, 2004, IV; G. DI FEDERICO, *Risarcimento del singolo per violazione del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali: il cerchio si chiude?*, in *Riv. dir. internaz. priv. e proc.*, 2004, pag. 133 e ss.

<sup>149</sup> Si veda BIONDI, *minimum, adequate or excessive protection? The impact of EC law on national procedural law*, in *The reforms of civil procedure in comparative perspective*, Torino, 2005, pag. 239 e ss.

<sup>150</sup> Corte di Giustizia, causa C-453/00 Kuhne & Heitz.

intangibilità del giudicato, “*a meno che non sia lo stesso diritto interno a consentire una sua rivisitazione*”<sup>151</sup>.

La conferma della esigenza di rispettare il principio in questi termini, si ha nella decisione Kapferer<sup>152</sup>, dove la Corte comunitaria ha sostenuto con vigore la prevalenza delle sentenze interne passate in giudicato sul principio di leale collaborazione stabilito dall'articolo 10 del Trattato. Questo orientamento riceve ulteriore conferma successivamente nella sentenza n° C-173/03<sup>153</sup> dove il rispetto dell'intangibilità del giudicato non viene nemmeno messa in discussione visto che l'attenzione verte sulla questione della compatibilità della normativa nazionale in tema di responsabilità dello Stato, per errori dei giudici, con i principi di diritto comunitari.

Se quanto statuito nel caso Kobler è stato da molti studiosi<sup>154</sup> interpretato come un primo segnale che avrebbe portato da lì a poco ad un cambio di rotta imminente, certamente questo non ha avuto conferma nelle decisioni successive della Corte di Giustizia Europea. Alla luce di siffatta giurisprudenza, infatti, una pronuncia giudiziaria divenuta definitiva non può più essere rimossa, derivando, nel caso opposto, una grave violazione del principio di certezza del diritto e della stabilità dei rapporti giuridici. Rimane ferma, tuttavia, la possibilità di rivisitazione della decisione presa contro le norme di diritto comunitario, anche se divenuta irrevocabile, qualora le regole nazionali lo consentano<sup>155</sup>.

---

<sup>151</sup> Quanto affermato dalla Corte Europea in questa pronuncia non era mai stato affermato in precedenza. Viene confermata l'intangibilità del giudicato nazionale, ma se è contro alle regole comunitarie viene considerata la possibilità di modifica.

<sup>152</sup> Corte di Giustizia del 16 marzo 2006, C-234/04, causa Kapferer.

<sup>153</sup> Sentenza del 13 giugno 2006, C-173/03, Fallimento traghetti del mediterraneo S.p.a. c. Repubblica italiana.

<sup>154</sup> Si veda SCONDITTI, *Francovich presa sul serio: la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale*, in *Foro italiano*, 2004, IV; G. DI FEDERICO, *Risarcimento del singolo per violazione del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali: il cerchio si chiude?*, in *Riv. dir. internaz. Priv. e proc.*, 2004, pag 133 e ss.

<sup>155</sup> Rimane ferma anche la possibilità di ottenere il risarcimento del danno subito a causa della mancata applicazione dei principi comunitari.

## **Il caso Lucchini**

In questo scenario, la sentenza della Corte di Giustizia del 18 luglio 2007 che affronta<sup>156</sup> il caso Lucchini, appare almeno in parte inaspettata<sup>157</sup>.

In questo caso infatti il giudicato nazionale viene direttamente infranto dalla Corte di giustizia, anche se motivato dalla “*particolare questione trattata*”. Prima di trattare la decisione, è necessario precisare che dei segni premonitori di una possibile svolta del consolidato orientamento emergevano già da tempo dalla casistica offerta dalle decisioni della Corte Europea dei diritti dell'uomo, nella quale di frequente erano portate alla ribalta vicende che attestavano l'inadeguatezza del soddisfacimento dell'interesse leso, sotto il profilo meramente patrimoniale, occorrendo invece il ripristino dello *status quo ante*. L'inadeguatezza della riparazione monetaria si è, ad esempio, manifestata nel caso Scozzari e Giunta contro Italia del 13 luglio 2000, oppure nel caso Lucà del 27 febbraio 2001, dove chi si è visto riconoscere dai giudici di Strasburgo la illegittimità della procedura nazionale che lo ha riguardato, si trovava ancora in prigione o in affidamento minorile. Il caso Lucchini rispecchia questa esigenza anche nel contenzioso comunitario.

La vicenda riguarda la complessa materia degli aiuti di Stato nel settore del Trattato CECA<sup>158</sup>. Di fronte ad una domanda di aiuti presentata dalla S.p.a. Lucchini, le autorità italiane si attivarono per ottenere la prescritta autorizzazione da parte della Commissione. Durante la non breve istruttoria della pratica, il governo italiano ruppe gli indugi e riconobbe alla Lucchini, nel 1988, un contributo provvisorio, senza tuttavia erogare materialmente le somme. Con decisione del 20 giugno 1990, regolarmente notificata e non impugnata dalla

---

<sup>156</sup> Ai sensi dell'articolo 234 CE, in seguito all'ordinanza del febbraio 2005 del Consiglio di Stato.

<sup>157</sup> Per un commento sulla pronuncia si veda M. T. STILE, *La sentenza Lucchini sui limiti del giudicato: un traguardo inaspettato?*, in *Dir. com. scambi internaz.*, 2007, pag. 733 ss.

<sup>158</sup> Il Trattato costitutivo della CECA (Comunità europea del carbone e dell'acciaio) fu firmato a Parigi il 18 aprile 1951 ed entrò in vigore il 24 luglio 1952. La CECA successivamente divenne parte dell'Unione europea.

Lucchini dinanzi alle autorità giudiziarie comunitarie, la Commissione, invece, dichiarò incompatibili con il mercato comune tutti gli aiuti alla Lucchini.

Nel frattempo però, la Lucchini aveva citato in giudizio dinanzi al Tribunale di Roma il competente Ministero, per ottenere la condanna (sulla base della sola legislazione italiana) al pagamento delle somme a titolo di aiuto. La società ottenne una sentenza favorevole sia in primo che in secondo grado<sup>159</sup>. Benché la decisione della Commissione del 20 giugno 1990 fosse ormai definitiva, i giudici nazionali non ne tennero conto. Su conforme parere dell'Avvocatura dello Stato, la sentenza di appello non fu resa oggetto di ricorso per cassazione e passò quindi in giudicato. E' esattamente questo il giudicato che viene in gioco. In adempimento alla pronuncia giudiziaria ormai stabile, il governo italiano dette corso alla corresponsione degli aiuti alla Lucchini. Questo fatto suscitò una vibrata reazione della Commissione, a seguito della quale la Pubblica Amministrazione del nostro paese revocò il decreto che concedeva l'erogazione e ordinò alla Lucchini di restituire quanto, pochi mesi prima, le era stato concesso. Contro questo decreto la Lucchini propose ricorso al TAR del Lazio, il quale annullò il provvedimento ablatorio proprio a motivo dell'ormai avvenuto accertamento del diritto della società istante, a seguito del passaggio in giudicato della sentenza della Corte d'appello di Roma. Il Ministero dell'industria, da ultimo, ha impugnato la pronuncia dinanzi al Consiglio di Stato, sostenendo, in particolare, che il diritto comunitario immediatamente applicabile dovesse prevalere sul giudicato. Su questo punto, il consiglio di Stato, con apposita ordinanza, ha sospeso il processo, effettuando un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, perché resolvesse il punto del contrasto fra una disposizione comunitaria<sup>160</sup> e un giudicato nazionale<sup>161</sup>.

---

<sup>159</sup> La decisione di primo grado fu il 24 giugno 1991; mentre di secondo grado il 06 maggio 1994.

<sup>160</sup> In particolare la decisione del 20 giugno 1990, che escludeva la legittimità di qualsiasi aiuto di Stato alla Lucchini.

<sup>161</sup> Ovverosia la sentenza della Corte d'Appello di Roma, che aveva sancito il diritto della Lucchini a conseguire l'aiuto.

La corte, nel dispositivo della sentenza, ha stabilito che *“il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'articolo 2909 c.c. italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva”*.

La Corte di giustizia ha quindi risolto la questione affermando la prevalenza del diritto comunitario. Per la prima volta, dopo anni in cui invece era sempre stata rimarcata l'intangibilità del giudicato, anche contrario alla normativa comunitaria, qui la Corte percorre la strada opposta. Questo non significa che l'articolo 2909 c.c. sia stato cancellato oppure abbia perso la sua importanza, ma semplicemente che il giudicato fa stato tra le parti a condizione che non abbia violato norme comunitarie inderogabili. Si potrebbe quindi concludere che la stabilità della pronuncia interna non è assoluta, ma ammette una revisione<sup>162</sup> in caso di lesione al diritto comunitario. Purtroppo, come spesso capita quando sono presenti delle questioni di rilevante impatto teorico, anche in questo caso il ragionamento della Corte è condotto in modo conciso e per questo offre interpretazioni differenti. Secondo “questa lettura” della pronuncia, più che essere stato colpito il giudicato, sembra essere stato segnato un passo importante nell'affermazione della sovranità europea. L'intangibilità del giudicato sembra confermata nei limiti del diritto italiano; quando invece si arriva a “toccare” il diritto comunitario, sembra che l'ultima parola spetti sempre alle autorità e ai giudici competenti.

In verità però, il caso trattato è molto particolare e mal si presta a generalizzazioni ed è la Corte stessa a precisare come tale soluzione eccezionale abbia efficacia solo riguardo alla questione degli aiuti di stato. Ciò nonostante, la dottrina ha espresso molte perplessità, principalmente per la paura che una volta

---

<sup>162</sup> Revisione nel senso di disapplicazione e non di impugnazione.

infranto il vincolo del giudicato, la Corte europea si possa ripetere anche in futuro e riguardo a dei temi diversi da quello degli aiuti di stato<sup>163</sup>.

## **Il caso Olimpiclub**

Con la sentenza del 3 settembre 2009 (causa C- 2/08), resa nel caso Olimpiclub<sup>164</sup>, la Corte di giustizia è tornata a pronunciarsi sull'applicazione del principio della intangibilità del giudicato, in un contenzioso di natura fiscale avente ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto.

La vicenda riguardava una presunta evasione fiscale in materia di IVA, da parte della società sportiva Olimpiclub, a seguito di un accertamento tributario effettuato dalla Guardia di Finanza. Nel dettaglio, tale società, proprietaria di un impianto sportivo insistente su terreno demaniale, aveva ceduto in comodato d'uso gratuito la gestione dello stesso ad una associazione sportiva priva di scopo di lucro. Sulla base di tale contratto, l'associazione si impegnavo a pagare il canone demaniale in favore dello Stato italiano, a versare un importo forfettario annuo a titolo di rimborso spese e, infine, a trasferire alla Olimpiclub tutte le entrate lorde dell'associazione, costituite prevalentemente dalle quote associative annuali versate dai soci. Secondo l'Amministrazione finanziaria, il contratto di comodato aveva come unico scopo quello di eludere la legge e consentire alla società di ottenere indebiti vantaggi fiscali<sup>165</sup>.

---

<sup>163</sup> Così, verrebbe meno l'eccezionalità della decisione, rappresentando (come temono molti studiosi) un passaggio fondamentale al continuo lavoro di erosione alla nozione di giudicato da parte della Corte.

<sup>164</sup> Si veda M. BASILAVECCHIA, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, n° 1/2010, pag. 13; oppure G. D'ANGELO, *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, pag. 185 e ss.

<sup>165</sup> Per l'Agenzia delle Entrate, con l'espedito del contratto di comodato, la Olimpiclub S.r.l. avrebbe ugualmente beneficiato del reddito prodotto dall'associazione sportiva, sotto forma di quote associative versate dai membri della medesima, sottraendosi tuttavia al pagamento dell'IVA, non dovuta ove la percezione del reddito sia avvenuta a tale titolo



Gli avvisi di rettifica delle dichiarazioni IVA, relativi agli anni 1988-1991, che avevano fatto seguito a tali accertamenti, venivano impugnati dalla società Olimpiclub davanti alle competenti Commissioni tributarie che, sia in primo grado sia in appello, si pronunciavano in favore della ricorrente. Questo perché l'amministrazione fiscale non aveva dimostrato l'esistenza di un intento fraudolento nella stipula del contratto di comodato ed, anzi, le ragioni che avevano indotte le parti a concluderlo potevano legittimamente essere individuate nell'antieconomicità della gestione diretta di attività, prettamente sportive, da parte di una società commerciale. L'amministrazione finanziaria proponeva, quindi, ricorso in Cassazione, per far valere le proprie ragioni e ribadire il carattere elusivo del contratto. Nel frattempo però la società Olimpiclub era fallita, e il curatore fallimentare, per conto della società, si costituiva in giudizio, invocando due sentenze della Commissione tributaria regionale del Lazio, ormai passate in giudicato, aventi ad oggetto avvisi di rettifica IVA, redatti in seguito al medesimo controllo fiscale, ma relativi a periodi di imposta diversi e, precisamente, alle annualità 1987 e 1992. Considerando l'indirizzo giurisprudenziale avuto dalla Corte di Cassazione nella sentenza a Sezioni Unite 13916/2006, il giudice del rinvio rileva che la nuova interpretazione dell'articolo 2909 del codice civile non gli avrebbe consentito di esaminare la causa principale, in forza della normativa di origine europea e della giurisprudenza della Corte in materia di lotta all'abuso del diritto, nel campo dell'IVA, sancita nella sentenza Halifax<sup>166</sup>. Il giudice ha così sospeso il giudizio e sottoposto la questione alla Corte del Lussemburgo, chiedendo *“se il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione di diritto nazionale come l'art. 2909 del codice civile, in circostanze come quelle della causa principale, in una controversia vertente sull'Iva afferente ad un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una sentenza definitiva, nel caso in cui la disposizione di cui*

---

<sup>166</sup> Corte di giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, in causa C-255/02, Halifax. In detta sentenza, la Corte di giustizia ha elaborato il principio del divieto dell'abuso del diritto, sulla base della VI direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, ed ha fornito i necessari chiarimenti in merito alle condizioni cui è subordinata la possibilità di dichiarare che una operazione costituisca una pratica abusiva, ai fini dell'applicazione dell'IVA.

*trattasi impedisca a tale giudice di prendere in considerazione le norme del diritto comunitario in materia di pratiche abusive legate a detta imposta<sup>167</sup>.*

I giudici del Lussemburgo dopo avere ricordato l'importanza che “*il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste sia nell'ordinamento giuridico comunitario sia negli ordinamenti giuridici nazionali*”, hanno ribadito che “*le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione*”.

“*In assenza di una normativa comunitaria in materia, le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedimentale di questi ultimi*”, fermo restando che “*esse non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)*”.

Il principio dell'autonomia procedimentale, menzionato dalla Corte, opera per le materie e le discipline la cui attuazione non è riservata alla Comunità. L'autonomia procedimentale discende dall'articolo 10 del trattato CE<sup>168</sup> (ex articolo 5), che svolge una duplice funzione: prevedere un generale obbligo di applicazione del diritto europeo in capo a tutti gli organi degli Stati membri in base alle loro attribuzioni e sancire l'ulteriore obbligo di fare tutto il possibile per rendere “effettivo” il diritto comunitario. Queste due funzioni, sono assolute dai due corollari del principio di autonomia procedimentale: l'equivalenza e

---

<sup>167</sup> Punto 19 della sentenza Olimpiclub.

<sup>168</sup> Secondo l'articolo 10 del Trattato CE (prima articolo 5) “*gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente Trattato ovvero determinate dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato*”.

l'effettività in senso stretto<sup>169</sup>. Il principio di equivalenza nasce al fine di individuare gli organi, i procedimenti e la disciplina stessa per l'applicazione di norme europee o per il riconoscimento dei diritti di origine comunitaria, sempre che non vi siano discipline specifiche o competenze comunitarie esclusive sul punto. Il principio di effettività in senso stretto ha il medesimo campo di applicazione di quello di equivalenza, ma è finalizzato, in maniera più immediata, a raggiungere l'obiettivo fondamentale dell'ordinamento giuridico europeo: rendere "effettivo" il diritto comunitario<sup>170</sup>.

Tornando alla sentenza, la Corte, fatte le dovute premesse, passa ad analizzare il punto cruciale della questione, ossia se l'interpretazione dell'articolo 2909 del c.c., nei termini prospettati dal giudice di rinvio<sup>171</sup>, *"possa essere giustificata alla luce della salvaguardia del principio della certezza del diritto, tenuto conto delle conseguenze che ne derivano per l'applicazione del diritto comunitario"*.

La Corte precisa che l'orientamento interpretativo nazionale, secondo cui l'accertamento passato in giudicato risulta vincolante anche in periodi d'imposta differenti, *"non solo impedisce di rimettere in questione una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato, anche se tale decisione comporti una violazione del diritto comunitario, ma impedisce del pari di rimettere in questione, in occasione di un controllo giurisdizionale relativo ad un'altra decisione dell'Autorità fiscale competente concernente il medesimo contribuente o soggetto passivo, ma un esercizio fiscale diverso, qualsiasi accertamento vertente su un punto fondamentale comune contenuto in una decisione giurisdizionale che abbia acquistato efficacia di giudicato"*. Con la conseguenza che, *"laddove la decisione divenuta definitiva sia fondata su*

---

<sup>169</sup> Sulle articolazioni del principio di autonomia procedimentale si veda A. ADINOLFI, *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario*, in *Il dir. dell'U.E.*, 2001, pag. 41 e ss.

<sup>170</sup> Corte di giustizia, sentenza del 21 settembre 1983, cause riunite *Milchkontor* 205 a 215/82. In quella sede la Corte ha affermato che: *"conformemente ai principi generali su cui si basa il sistema istituzionale della Comunità e che disciplinano i rapporti fra la Comunità e gli Stati membri, spetta a questi, in forza dell'articolo 5 (ora articolo 10) del Trattato, garantire nel loro territorio l'attuazione della normativa comunitaria"*.

<sup>171</sup> Il giudice riprende le questioni presentate dalla Corte di Cassazione nella sentenza a SSUU n° 13916/2006.

*un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di Iva in contrasto con il diritto comunitario, la non corretta interpretazione di tali regole si riprodurrebbe per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza che sia possibile correggere tale erronea interpretazione. Ostacoli di tale portata all'applicazione effettiva delle norme comunitarie in materia di Iva non possono essere ragionevolmente giustificati dal principio della certezza del diritto e devono essere dunque considerati in contrasto con il principio di effettività".* La corte così non ha applicato l'interpretazione (nazionale) dell'articolo 2909 c.c., in base alla quale un giudicato può avere efficacia in un'altra controversia avente ad oggetto la medesima questione giuridica, ma relativa ad un'altra annualità.

La posizione della Corte di Giustizia ha suscitato importanti riflessioni.

Se le modalità di attuazione del principio di cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli stati membri (come stabilito dalla Corte) in virtù del principio di autonomia procedimentale, allora il giudicato nel caso Olimpiclub dovrebbe seguire le regole applicative e l'orientamento presente nel territorio dello stato italiano.

Considerando che a livello nazionale, secondo l'impostazione della dottrina e della giurisprudenza maggioritaria<sup>172</sup>, il giudicato riguardante differenti periodi d'imposta, ma avente ad oggetto le solite questioni giuridiche, è un giudicato a tutti gli effetti, anche in relazione agli altri periodi d'imposta, con la pronuncia in esame sarebbe stato disapplicato, in via generale, il giudicato contrastante con l'ordinamento comunitario, percorrendo una strada già intrapresa con la decisione Lucchini. Il timore manifestato da molti studiosi dopo la sentenza Lucchini<sup>173</sup> che una soluzione come quella potesse essere riproposta anche su questioni diverse dagli aiuti di Stato nel "sottile lavoro di erosione ai fianchi della

---

<sup>172</sup> Tale orientamento è stato confermato anche dalla Corte di Cassazione nella decisione 13916/2006.

<sup>173</sup> Si veda C. CONSOLO, *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino ad intaccare la ferrea forza del giudicato sostanziale?*, in *Corr. Giur.*, 2007, pag. 1189; oppure P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2007, pag. 1591 e ss.

nozione tradizionale di cosa giudicata”, sembra nella sentenza Olimpiclub essere stato confermato, visto che il vincolo del giudicato anche in questo caso non viene rispettato.

In verità, da una lettura attenta della motivazione<sup>174</sup> si comprende come il fulcro della questione non sia l'intangibilità o meno del giudicato anticomunitario, ma quello di fissare dei limiti al principio dell'autonomia procedimentale.

E' la Corte stessa infatti a confermare nella pronuncia l'intangibilità del giudicato, anche se contrario alle norme comunitarie, precisando inoltre come l'eccezionalità della decisione Lucchini non rimettesse in discussione l'orientamento passato in quanto *“tale sentenza riguardava una situazione del tutto particolare [...] posto che la Commissione delle Comunità europee dispone di una competenza esclusiva per esercitare la compatibilità di una misura nazionale di aiuti di Stato con il mercato comune”*.

La disapplicazione dell'articolo 2909 c.c. viene effettuata nella considerazione che, in questo caso, non vi sia un giudicato vero e proprio che espliciti effetti nella seconda controversia in quanto, essendo quest'ultima *sub judice*, può essere ancora correttamente risolta con l'applicazione del diritto comunitario. Il principio di cosa giudicata, come interpretato ed applicato nell'ordinamento nazionale, non viene ritenuto conforme all'effettività in senso stretto (secondo la Corte) in quanto comporterebbe il perpetrarsi di decisioni non corrette per diversi periodi fiscali, senza possibilità di correggere le erronee interpretazioni ed applicazioni del diritto.

Per questo con la sentenza Olimpiclub la Corte di giustizia, per la prima volta, supera i limiti che l'autonomia procedimentale si era posta fino a quel momento, giungendo ad affermare una nozione più europea e meno nazionale di cosa giudicata.

La decisione conduce, pertanto, ad una conclusione importante: l'ultrattività del giudicato deve essere, oggi, ridimensionata almeno nel momento in cui si applica

---

<sup>174</sup> Si veda al riguardo il commento di R. MICIELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rass. Trib.*, 6/2009, pag. 1846 e ss.

il diritto comunitario, in quanto in tali ipotesi il principio nazionale di certezza del diritto recede dinanzi a quello di effettività<sup>175</sup>.

Il problema, naturalmente, non dovrebbe toccare le questioni nazionali, laddove si potrebbero anche continuare a mantenere impostazioni diverse rispetto a quelle suggerite dalla corte di giustizia; in considerazione tuttavia della relazione oggi esistente tra diritto comunitario e principi comunitari, si ritiene che la pronuncia spinga a nuove conclusioni generalmente utilizzabili in tutti i processi

---

<sup>175</sup> Si veda al riguardo il commento di R. MICIELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rass. trib.*, 6/2009, pag. 1846 e ss.

## Conclusioni

L'elevata propensione al contenzioso, che non ha riscontri negli altri Stati europei, rappresenta una palese anomalia del nostro sistema tributario e, assieme, un ostacolo al corretto funzionamento della giustizia. Nel difficile rapporto fra la scarsità di risorse giurisdizionali a disposizione e l'elevato numero di processi si comprendono le scelte compiute dalla Cassazione, tese a valorizzare il giudicato tributario oltre i normali limiti soggettivi e oggettivi di applicazione.

Non vi è dubbio che il giudicato esterno corrisponda, in prima approssimazione, proprio all'esigenza, rilevante sotto il profilo economico, di scongiurare inutili costi processuali, evitando per esempio che una questione già accertata possa essere riproposta in periodi d'imposta successivi. Tuttavia occorre interrogarsi sulla reale capacità dell'istituto a inserirsi nel piano di riduzione della conflittualità tributaria, considerando le possibili controindicazioni che potrebbero mettere in dubbio gli apparenti vantaggi economici.

Il problema dell'eccessivo numero di contenziosi, da diversi anni ormai, non preoccupa solo i giudici ma anche l'Agenzia delle entrate, che, essendo parte in causa in molte di queste controversie e presente nei giudizi tributari circa sette volte su dieci, ha predisposto un piano per la riduzione del contenzioso.

Sulla base di un approccio manageriale delle liti, l'Agenzia delle entrate ha preferito non coltivare tutte le cause, ma solo quelle più sostenibili, da scegliere grazie ad una serie di parametri che permettono di assegnare ad ognuna di esse un rating di sostenibilità. Questo sistema, giustificato dal principio di economicità dell'azione amministrativa, spesso trova nell'istituto del giudicato esterno un problema assai rilevante, come per esempio ogni qualvolta che non viene impugnata una causa perché di esiguo valore.

Infatti, sul presupposto che la decisione possa produrre effetti a tempo indeterminato, coinvolgendo interessi che, cumulati nei diversi periodi d'imposta, da esigui diventino consistenti, costringe molte volte gli uffici a

proporre gravame, proprio per evitare la formazione del giudicato esterno, contro il principio di economicità.

Altra non meno rilevante implicazione del giudicato esterno attiene alla credibilità del sistema tributario e all'attuazione dei principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione.

Sotto tale aspetto, l'eventualità che un giudicato esterno favorevole all'Agenzia possa perpetuare a tempo indeterminato soluzioni ingiuste, comporta più di una preoccupazione.

Non sarebbe conforme agli obiettivi istituzionali e, quindi, agli interessi dell'Agenzia, ad esempio, assoggettare "per sempre" a tassazione un vitalizio non imponibile (in quanto erogato per risarcire il danno dipendente da invalidità permanente secondo l'articolo 6, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n° 917), per effetto di un fatale giudicato esterno (formatosi su un periodo d'imposta per il quale la questione della imponibilità sia stata dedotta in giudizio) favorito da un errore giudiziario e dalla successiva distrazione del contribuente che abbia omissis di proporre tempestivo gravame.

In ipotesi del genere<sup>176</sup>, non sarebbe possibile rimediare a tali effetti del giudicato esterno neppure con un intervento in autotutela amministrativa perché esso trova un limite insuperabile proprio nel giudicato<sup>177</sup>.

Allo stesso modo sarebbe inaccettabile un giudicato esterno sfavorevole all'Agenzia formatosi in relazione ad atti legittimi che non potrebbero, pertanto, essere riproposti nei successivi periodi d'imposta (si pensi al giudicato formatosi sulla non imponibilità di un trattamento pensionistico la cui tassazione sia invece pacifica: il contribuente potrebbe rivendicarne la detassazione vita natural durante).

Il comportamento tenuto dalla Corte di giustizia europea è volto proprio al superamento di queste problematiche al fine di salvaguardare i principi

---

<sup>176</sup> La cui diffusione è tutt'altro che trascurabile per la difficoltà di orientarsi correttamente nella complessità delle norme tributarie.

<sup>177</sup> Secondo l'art. 2, comma 2, del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37.



comunitari: se una causa è stata decisa male, non è ragionevolmente il caso che tutte le altre, non identiche, quanto all'oggetto, anche se simili, in ordine alle questioni, debbano esserlo ugualmente<sup>178</sup>.

Considerando le inderogabili norme comunitarie, oggi risulta molto difficile ammettere l'estensione del giudicato oltre i limiti della controversia concretamente dedotta in giudizio e oltre i limiti delle questioni effettivamente discusse. Il diritto alla difesa, postulato da norme europee come l'art. 47 della Carta dei diritti e l'art. 6 cedu, non può tollerare limitazioni esterne, oltre un limite di ragionevolezza.

Dietro alle scelte della Cassazione italiana invece, tese a valorizzare il giudicato tributario riferito a diversi anni di imposta, si deve leggere il tentativo di fronteggiare un carico giudiziario esorbitante e di rispondere alla tensione verso la ragionevole durata dei procedimenti.

Purtroppo questo aspetto resta totalmente al di fuori della logica della Corte europea, che ha come obiettivo primario quello di far rispettare e applicare le regole comunitarie.

Qui si trova, in radice, la logica di sentenze come Lucchini o Olimpiclub. In questi casi, la Corte di giustizia ha voluto rimarcare che, rispetto alla necessaria prevalente applicazione del diritto dell'Unione, gli ordinamenti nazionali non si possono "trincerare" dietro lo schermo del giudicato.

Per quanto si possa provare a limitare gli effetti di Olimpiclub<sup>179</sup>, resta vero che ai giudici nazionali è dato un significativo avvertimento. Con tutto questo, è stato proposto in dottrina<sup>180</sup> un possibile percorso alternativo, che consenta un razionale impiego di risorse giudiziarie nel pieno rispetto del diritto di difesa delle parti.

---

<sup>178</sup> Queste affermazioni di elementare buon senso erano stati valorizzati da E.T. LIEBMAN, *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, 1962.

<sup>179</sup> Rimarcando come le decisioni della Corte di giustizia non siano applicabili riguardo alle imposte nazionali regolate dal diritto nazionale, secondo la logica dell'autonomia procedimentale.

<sup>180</sup> Si veda l'intervento di P. BIAVATI, del 15 marzo 2012, in *"Il giudicato esterno nel processo tributario"*, cit.

Infatti, senza ricorrere alla gabbia del giudicato, si può ritenere che il giudice possa avvalersi di ciò che è stato accertato in altre pronunce giurisdizionali definitive, sotto il profilo di un prudente apprezzamento di quei dati di fatto, che normalmente non saranno contestati dall'altra parte.

Lo sforzo che si richiede al giudice è minimo: se, nella logica criticata dalla Corte di giustizia, occorre comunque svolgere l'operazione intellettuale di verifica della formazione del giudicato, in questa prospettiva si tratta solo di applicare il dato già oggetto di verifica alla nuova fattispecie e di prendere atto della mancanza di contestazione.

L'eventuale sottoposizione della nuova fattispecie a norme, europee od interne, non applicabili *ratione temporis* a quella di un anteriore periodo impositivo, è un ragionamento di diritto, che non comporta l'investimento di specifiche risorse di indagine.

Certo, si apre la strada a casi in cui l'accertamento svolto in un precedente giudizio non sarà utilizzabile, ma si tratta di ipotesi numericamente marginali. Probabilmente, nella pratica, la soluzione proposta potrà risultare rispettosa sia del contraddittorio fra le parti, sia dell'ineludibile esigenza di decisioni rapide.

## Bibliografia

ADINOLFI A., *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario*, in *Il dir. dell'U.E.*, 2001, 41 ss.

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 196 ss.

ALLORIO E., *Nuove riflessioni critiche in tema di giurisdizione e giudicato*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1957, I.

BASILAVECCHIA M., *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, I, 2010, 13 ss.

BASILAVECCHIA M., *L'accertamento parziale*, Milano, 1988.

BIAVATI P., *Europa e processo civile. Metodi e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2003, 23 ss.

BIAVATI P., *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1591 e ss.

BIONDI A., *Minimum, adequate or excessive protection? The impact of EC law on national procedural law*, in *The reforms of civil procedure in comparative perspective*, Torino, 2005, 239 ss.

BOLETTA G., *Sui limiti di operatività dell'articolo 1306, comma 2 del codice civile, in ambito tributario*, in *Rassegna tributaria*, II, 2003, pag. 743 e ss.

CANOVA A. CERINO, *La garanzia costituzionale del giudicato civile*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1977, I, 395 ss.

CANOVA A. CERINO, *Per la chiarezza delle idee in tema di procedimento camerale e di giurisdizione volontaria*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1987, I, 431.

CAPACCIOLI E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751

CHIOVENDA G., *Dell'azione nascente dal contratto preliminare*, in *Saggi di diritto civile*, I, Roma, 1930, pag. 101 ss.

COMOGLIO L. P., *Il principio di economia processuale*, Padova, II, 1982.

COMOGLIO L. P., *Giurisdizione e processo nel quadro delle garanzie costituzionali*, in *Riv. dir. proc.*, 1994.

CONSOLO C., *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino ad intaccare la ferrea forza del giudicato sostanziale?*, in *Corr. giur.*, 2007, 1189 ss.

D'ANGELO G., *giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, IV, 185 ss.

DEL GROSSO F., in *La Cassazione ritorna sul giudicato esterno*, in *Rass. Trib.*, V, 2009, 1415 e ss.

DELLA VALLE E., *Il processo tributario*, 2008, Padova, 436 ss.

DI FEDERICO G., *Risarcimento del singolo per violazione del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali: il cerchio si chiude?*, in *Riv. dir. internaz. priv. e proc.*, 2004, 133 ss.

DIANA A. G. - GERARDO D. A., *I mezzi di impugnazione dopo la riforma del processo civile*, Milano, 2010.

FERRARA F.B. - BELLE' B., *Diritto tributario processuale*, IV edizione, 2011.

FRANSONI G., in *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.

GIANNINI A. D., *Circa i limiti oggettivi della cosa giudicata in materia tributaria*, in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1944, 13 ss.

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 592 ss.

GRASSO E., *I procedimenti camerali e l'oggetto della tutela*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1990, 35 ss.

LIEBMAN E.T., *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, 1962.

LIEBMAN E. T., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2007.

LIEBMAN E. T., *Sulla rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di cosa giudicata*, in *Riv. Trim. dir. proc. Civ.*, 1947, 359 ss.

LUISO F. P., *Istituzioni di diritto processuale civile*, Torino, 2009

MAGNANI C., *I limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1962, 432 ss.

MAGNANI C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41.

MANZON E., *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del giusto processo: lo swing-over della Cassazione*, in *Corr. Giur.*, 2006, 12.

MANZON E., *Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 453 ss.

MATTUCCI G., *Giudicato civile e declaratoria d'incostituzionalità*, in *I principi generali del processo comune e i loro adattamenti alle esperienze della giustizia costituzionale*, a cura di BINDI, PERINI, PISANESCHI, Torino, 2008, 385 ss.

MENCHINI S., *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987, pag. 281.

MICIELI R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rass. Trib.*, VI, 2009, 1846 ss.

MUSCARA' S., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.

NUSSI M., *L'impugnazione del reddito nel diritto tributario*, Milano, 1996.

PISTOLESI F., *Gli accertamenti parziali in materia di imposte dirette: prime considerazioni alla luce delle recenti riforme*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 857 ss.

RUSSO P., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749.

SASSANI B., *Impugnativa dell'atto e disciplina del rapporto*, Padova, 1989, pag. 19 ss.

SCONDITTI E., *Francovich presa sul serio: la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale*, in *Foro italiano*, 2004, IV.

STILE M. T., *La sentenza Lucchini sui limiti del giudicato: un traguardo inaspettato?*, in *Dir. com. scambi internaz.*, 2007, 733 ss.

TESAURO F., *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone*, in *Boll. Trib. Inf.*, 1979, 437 ss.

TESAURO F., *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. Trib.*, 14, 2006, 1173 ss.

TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.

VANONI E., *Elementi di diritto tributario*, in *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962.